

**HOCHSCHULE FÜR ÖFFENTLICHE  
VERWALTUNG UND FINANZEN LUDWIGSBURG**

**Die Umsatzbesteuerung  
der öffentlichen Hand**

*- Steuerliche Auswirkungen einer an den  
Grundsätzen des Unionsrechts orientierten  
Umsatzbesteuerung baden-württembergischer  
Kommunen-*

**Master-Thesis**

Zur Erlangung des Grades eines  
Master of Arts (M.A.)  
im Master-Studiengang Public Management

vorgelegt von

Klaus Hoffmann

Studienjahr 2012/15

Erstgutachter: Prof. Dr. Oliver Sievering

Zweitgutachter: Prof. Dr. Gisela Meissner

## Hyper-Abstract

Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand ist seit Jahrzehnten umstritten und wirft immer wieder Zweifelsfragen auf. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die nationale Rechtslage bei der Bestimmung steuerbefreiten hoheitlichen Handelns vor dem Hintergrund deregulierter Märkte zu schwierigen Abgrenzungsproblemen führt, und nationales Recht und europäische Vorgaben nicht aufeinander angepasst sind.

Diese Arbeit hat zum Ziel, mittels einer systematischen Literatur- und Dokumentenanalyse zu untersuchen, inwiefern vor dem Hintergrund der ergangenen EuGH- und BFH-Rechtsprechung das nationale Umsatzsteuergesetz und die allgemeine Besteuerungspraxis in Baden-Württemberg den Zielsetzungen der EU und gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben gerecht wird. Mögliche steuerliche Auswirkungen einer mehrwertsteuersystemrichtlinienkonformen Besteuerung werden dargestellt.

## Inhaltsverzeichnis

Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand	
- <i>Steuerliche Auswirkungen einer an den Grundsätzen des Unionsrechts orientierten Umsatzbesteuerung baden-württembergischer Kommunen-</i> .....	0
Hyper-Abstract .....	II
Abkürzungsverzeichnis.....	III
Abbildungsverzeichnis.....	IV
Verzeichnis der Anlagen.....	IV
1. Einleitung.....	1
2. Relevante Ziele des Gemeinschaftsrechts für das Gebiet der Steuern.....	9
3. Vorrang des Gemeinschaftsrechts .....	16
4. Die Systematik der Besteuerung der öffentlichen Hand nach Maßgabe der MwStSystRL und der Rechtsprechung des EuGH.....	20
4.1 Einrichtungen des öffentlichen Rechts .....	21
4.2 Wirtschaftliche Tätigkeit nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL .....	23

4.3	Ausübung öffentlicher Gewalt – Bestimmung des hoheitlichen Tätigkeitsbereichs .....	24
4.4	Behandlung als Nichtsteuerpflichtiger führt zu größeren Wettbewerbsverzerrungen .....	25
4.5	Fälle, in denen Einrichtungen des öR in jedem Fall als Stpfl. Gelten, Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL .....	27
5.	Die nationale Besteuerungspraxis.....	28
5.1	Unionskonforme Auslegung der MwStSystRL.....	34
5.2	Europarechtswidrigkeit des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG? .....	40
5.3	Finanzverwaltung und Unionsrecht .....	44
6.	Steuerliche Auswirkungen einer unionskonformen Auslegung der Bestimmungen zur Besteuerung baden-württembergischer Kommunen .....	47
8.1	Auswirkungen im Bereich der Betriebe gewerblicher Art .....	51
8.2	Auswirkungen im Bereich der Vermögensverwaltung.....	57
8.3	Auswirkungen im Bereich der Beistandsleistungen.....	60
8.4	Auswirkungen im Bereich der Daseinsvorsorge und der Leistungen aus dem Kernbereich der Verwaltung .....	65
7.	Zusammenfassung.....	73
8.	Literaturverzeichnis.....	- 79 -
Anlage 1:	Erklärung des Verfassers .....	V
Anlage 2:	Auszüge aus Haushaltsplänen .....	VI

## Abkürzungsverzeichnis

AEUV.....	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
BFH.....	Bundesfinanzhof
BgA.....	Betrieb gewerblicher Art
BHO.....	Bundeshaushaltsordnung
BMF.....	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.....	Bundessteuerblatt
EnWG .....	Gesetz über die Elektrizitäts- und Gasversorgung Energiewirtschaftsgesetz

EuGH.....	Europäischer Gerichtshof
EGV.....	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
jPdöR.....	juristische Personen des öffentlichen Rechts
KrWG.....	Gesetz zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Bewirtschaftung von Abfällen - Kreislaufwirtschaftsgesetz
KStG.....	Körperschaftsteuergesetz
MwStSystRL.....	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
StVO.....	Straßenverkehrsordnung
UR.....	Umsatzsteuerrundschau
UStAE.....	Umsatzsteueranwendungserlass
UStG.....	Umsatzsteuergesetz

## **Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1: Rechtsformen kommunaler Unternehmen

Abbildung 2: Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft im Vergleich

Abbildung 3: Steuerliche Sphären der jPdöR nach der Verwaltungspraxis in  
Deutschland

Abbildung 4: Einnahmen der Kommunen im Jahr 2013

## **Verzeichnis der Anlagen**

Anlage 1: Erklärung des Verfassers

Anlage 2: Haushaltsplanauszüge



## 1. Einleitung

Mit einem zunehmenden wirtschaftlichen Engagement vor allem kommunaler Unternehmen in nahezu allen Branchen, „von Unternehmensberatung über Reiseveranstaltung bis hin zu Handwerksleistungen sowie Geräte- und Apparatebau“<sup>1</sup>, tritt der Staat in Wettbewerb zur wirtschaftlichen Tätigkeit privater Unternehmer. Auf der anderen Seite werden infolge einer zunehmenden Privatisierung und Deregulierung von Tätigkeiten private Unternehmen verstärkt auf dem Markt der öffentlichen Daseinsvorsorge, der vormals ausschließlich dem öffentlichen Sektor vorbehalten war, tätig. Staatliche und private Betätigungsfelder sind heute nicht mehr streng voneinander getrennt.

Neben der aktuell geführten Diskussion um eine gesetzliche Neuregelung der Subsidiaritätsklausel im Gemeindewirtschaftsrecht<sup>2</sup>, welche bislang privaten Anbietern Vorrang vor staatlichen Unternehmern einräumt<sup>3</sup>, hat die Auseinandersetzung um die mehrwertsteuerliche Behandlung von öffentlichen Einrichtungen, also von Bund, Ländern, Gemeinden und sonstigen Personen des öffentlichen Rechts, immer wieder Bedenken und Kritik hervorgebracht. Sowohl Vertreter der Wirtschaft, als auch der öffentlichen Hand und der Politik sehen das Gebot der Gleichbehandlung für öffentliche und private Unternehmer, die zueinander in einem Wettbewerbsverhältnis stehen, vor allem hinsichtlich der Umsatzbesteuerung als verletzt an, und fordern Korrekturen.<sup>4</sup>

Steuerexperten wie der Landshuter Rechtsanwalt und Steuerberater Thomas Küffner sprechen sich dafür aus, bei der Abgrenzung unternehmerischer und nicht-unternehmerischer Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts neue Wege zu beschreiten und argumentiert damit, dass sowohl

---

<sup>1</sup> Ludwig, Doreen, Verbände sind gegen Wandel bei Subsidiaritätsklausel, in: Staatsanzeiger Nr. 32/2014, S. 13.

<sup>2</sup> Ludwig, Doreen, Verbände sind gegen Wandel bei Subsidiaritätsklausel, in: Staatsanzeiger Nr. 32/2014, S. 13.

<sup>3</sup> § 102 Abs. 1 Gemeindeordnung.

<sup>4</sup> Bardt, Hubertus, Fuest, Winfried, Lichtblau, Karl, Kommunale Unternehmen auf Expansionskurs, S. 9f, [http://www.iwkoeln.de/\\_storage/asset/74356/storage/master/file/490579/download/trends03\\_10\\_5.pdf](http://www.iwkoeln.de/_storage/asset/74356/storage/master/file/490579/download/trends03_10_5.pdf), abgerufen am 8.12.2014, Ismer, Keyser: Umsatzbesteuerung der Legislaturperiode, S. 14, [www.fdp.de/files/565/091024-koalitionsvertrag.pdf](http://www.fdp.de/files/565/091024-koalitionsvertrag.pdf), abgerufen am 16.07.2014.

Entstehungsgeschichte als auch Sinn und Zweck der deutschen Steuergesetze gebieten, „den Bereich der steuerpflichtigen Tätigkeiten positiv nach Wettbewerbsgesichtspunkten zu definieren.“<sup>5</sup>

Die Zielsetzung einer wettbewerbsneutralen Besteuerung ist in Deutschland nicht neu. Bereits nach dem Willen des historischen Gesetzgebers sollte mit dem im Jahr 1934<sup>6</sup> neu eingeführten Begriff des „Betrieb gewerblicher Art“ alle Betriebe der öffentlichen Hand der Körperschaftsteuer unterworfen werden, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs bieten.<sup>7</sup> Ebenso wie die Gesetzesfassung zum „Betrieb gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1934 im Wesentlichen unverändert bis zum heutigen Tag überdauert hat, hat auch die Wettbewerbsneutralität als systemtragendes Prinzip der Besteuerung von jPdöR für das heutige Gesetzesverständnis nichts von seiner Aktualität eingebüßt.

Für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand hat der Gesetzgeber das Ziel der Wettbewerbsneutralität zwischen öffentlichen und privaten Unternehmen seit dem Umsatzsteuergesetz 1967 durch eine komplizierte Verzahnung von Umsatzsteuerrecht mit dem körperschaftsteuerlichen Begriff des Betriebs gewerblicher Art umgesetzt<sup>8</sup>.

Die Umsatzsteuer ist im Zuge des europäischen Integrationsprozesses in ein harmonisiertes europäisches Mehrwertsteuersystem eingebunden. Sie unterliegt damit den vereinheitlichten europäischen Regelungen. Diese haben zum Ziel, die Wettbewerbsbedingungen auf dem europäischen Binnenmarkt nicht zu verfälschen und den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht zu behindern. Doch diese Richtlinienbestimmungen unterscheiden sich in Wortlaut und Regelungstechnik fundamental von den nationalen Regelungen, da dort für

---

<sup>5</sup> Küffner, Thomas, Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand, DStR 38/2003, S. 1606.

<sup>6</sup> KStG vom 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1031.

<sup>7</sup> Begründung des Regierungsentwurfs zum KStG 1934, RStBl. 1935, S. 81f.

<sup>8</sup> Seer, Wendt, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 20-21/2001, S. 829.

Zwecke der Besteuerung nicht auf den Begriff des Betriebs gewerblicher Art, sondern auf den „Steuerpflichtigen“ abgestellt wird.<sup>9</sup>

Mit Inkrafttreten der 6. EG-Richtlinie im Jahr 1977, die auch Regelungen zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand beinhaltet, mussten die nationalen Gesetzgeber das Umsatzsteuerrecht an der Richtlinienvorgabe ausrichten, um sich keinem Vertragsverletzungsverfahren ausgesetzt zu sehen. Die 6. EG-Richtlinie wurde im Jahr 2007 durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie ersetzt. Die Regelungen zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand blieben dabei nahezu unverändert.<sup>10</sup>

Die aus dem Umsatzsteuergesetz 1967 stammenden Bestimmungen zur Besteuerung der öffentlichen Hand sind aufgrund der europäischen Richtlinienvorgabe seither jedoch nicht grundlegend reformiert worden.

Zahlreiche Vertreter aus Wissenschaft, der Justiz sowie der Bundesrechnungshof sprechen sich angesichts der aktuellen Situation um die Besteuerung der öffentlichen Hand für Reformen aus.

Dieter Engels, der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung empfiehlt u.a. „die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand zu überdenken und das nationale Recht an die unionsrechtlichen Vorgaben anzupassen“.<sup>11</sup> In gleicher Weise äußert sich der Bundesrechnungshof in seinem Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand.<sup>12</sup>

Neben der Kritik um eine mangelnde Harmonisierung und Neutralität der komplexen Regelungen zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, wie sie auch die Europäische Kommission zuletzt äußerte<sup>13</sup>, gibt es auch die Forderung, den steuerlichen Sonderstatus beizubehalten, um vor allem Kommunen vor

---

<sup>9</sup> Art. 9 MwStSysRL.

<sup>10</sup> Canz, Stephan, Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S. 99.

<sup>11</sup> Engels, Dieter: Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens, UR 4-5/2013, S. 188-195.

<sup>12</sup> Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts -, S. 5., in: Bundestagsdrucksache 15/4081.

<sup>13</sup> Europäische Kommission, Generaldirektion Steuer und Zollunion: Konsultationspapier Überprüfung bestehender MwSt-Rechtsvorschriften zu öffentlichen Einrichtungen und Steuerbefreiungen für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten, TAXUD/C1.

finanziell belastenden Entwicklungen zu schützen. So fordert der Deutsche Städte- und Gemeindetag mit Blick auf die aktuelle Rechtsprechung des BFH zur Umsatzbesteuerung von Beistandsleistungen beispielsweise ein „klares Bekenntnis zum Instrument der interkommunalen Zusammenarbeit.“<sup>14</sup> Die öffentliche Leistungserbringung dürfe nicht verteuert, und kostensparende Organisationsstrukturen dürften durch steuerliche Belastungen nicht verteuert werden. Eine soziale Marktwirtschaft, wie sie sich die Europäische Union und die Bundesrepublik zum Ziel gemacht haben, erlaubt und fordert ggf. sogar Eingriffe in den Markt mithilfe steuerlicher Instrumente vorzunehmen. Beispielsweise führt eine partielle Verschonung des öffentlichen Sektors zu einer geringeren Belastung der Konsumenten mit indirekten Steuern und trägt damit zu einer höheren Konsumquote bei.<sup>15</sup>

Damit entsteht ein Spannungsverhältnis zwischen dem grundsätzlichen Vorrang einer offenen Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb, basierend auf dem Prinzip der Gleichbehandlung von öffentlichen und privaten Wirtschaftsunternehmen und der Zielsetzung einer sozialen Marktwirtschaft. In diesem Spannungsverhältnis ist es Aufgabe der Politik, unter Miteinbeziehung von Stakeholdern Stellung zu beziehen und mithilfe von Normen auch steuerliche Verhältnisse zu gestalten. Ein derartiger Beteiligungsprozess wurde im Rahmen eines Konsultationsverfahrens zur Überprüfung bestehender Mehrwertsteuerrechtsvorschriften durch die Europäische Kommission initiiert. Das Verfahren ist derzeit noch nicht abgeschlossen.

Bei allen zu diskutierenden Änderungen, hier im Bereich der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, sind die Konsequenzen für das Steueraufkommen, der Steuerbelastungen für die Bürger und Verteilungseffekte von herausragendem Interesse.

---

<sup>14</sup> Deutscher Städte- und Gemeindebund, Statement zur Umsatzsteuerpflichtigkeit, [http://www.dstgb.de/dstgb/Home/Positionspapiere/%C3%96ffentliche%20Zusammenarbeit%20muss%20umsatzsteuerfrei%20bleiben!/Positionspapier%20IKZ\\_USt.pdf](http://www.dstgb.de/dstgb/Home/Positionspapiere/%C3%96ffentliche%20Zusammenarbeit%20muss%20umsatzsteuerfrei%20bleiben!/Positionspapier%20IKZ_USt.pdf), abgerufen am 12.11.2014.

<sup>15</sup> Canz, Stephan, Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S. 44 f.

## Problemstellung

Unter die Umsatzbesteuerung fallen sowohl nach der nationalen Grundkonzeption des § 1 Abs. 1 UStG als auch nach Art. 2 Abs. 1 a und c der MwStSystRL Leistungen, die gegen Entgelt erbracht werden. Voraussetzung für die Steuerbarkeit dieser Leistungen ist, dass der Leistende „Unternehmer“ / „Steuerpflichtiger“ ist. Im Rahmen dieses Leistungsaustauschs kommt der Unternehmereigenschaft damit eine entscheidende Rolle zu.

Die Qualifizierung der von der öffentlichen Hand ausgeführten Leistungen als unternehmerisch bzw. nicht unternehmerisch ist nach dem nationalen Umsatzsteuerrecht mit Schwierigkeiten verbunden, die ihre Ursachen in der Sonderstellung der öffentlichen Hand gegenüber dem privaten Unternehmer hat. Staatliche Aufgaben können nach allgemeinem Verwaltungsrecht sowohl öffentlich-rechtlich als auch in privatrechtlichen Formen wahrgenommen werden. Insoweit ist zwischen hoheitlichen und privatrechtlichen Handlungsformen der Verwaltung zu unterscheiden. Obwohl sich der Gesetzgeber dazu entschieden hat, die Ausübung öffentlicher / hoheitlicher Gewalt nicht zu besteuern, hat er die verwaltungsrechtliche Differenzierung der Handlungsformen in Umsatzsteuergesetz nicht nachvollzogen. § 2 Abs. 3 UStG regelt lediglich, dass „juristische Personen des öffentlichen Rechts“ nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art nach § 4 Abs. 1 KStG und der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe Unternehmer sein können.

Die nicht eindeutige Rechtslage bei der Bestimmung hoheitlichen Handelns führt vor dem Hintergrund deregulierter Märkte ebenso zu schwierigen Abgrenzungsproblemen, wie das komplizierte Ineinandergreifen von Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerrecht. Die Komplexität der umsatzsteuerlichen Einordnung der Leistungen der öffentlichen Hand hat sich mit der Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts noch erhöht. Die zusätzlich zu beachtenden Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie<sup>16</sup> unterscheiden sich in Wortlaut und Regelungstechnik fundamental von den nationalen Regelungen im Umsatzsteuergesetz. Während das UStG für Zwecke der Besteuerung auf den

---

<sup>16</sup> Art. 9, 13 MwStSystRL

Betrieb gewerblicher Art abstellt, stellt die MwStSystRL den „Steuerpflichtigen“ in den Mittelpunkt.

Klarheit darüber, welche Zielsetzungen in einer wettbewerbsorientierten, aber auch unter sozialen Gesichtspunkten handelnden Gemeinschaft, in welchem Umfang verfolgt werden, erfordern neben eines Interessens austausches, wie er aktuell im Rahmen des europäischen Konsultationsverfahrens stattfindet, eine Prüfung der tatsächlichen Wirkungen beabsichtigter Veränderungen. Doch diese sind nicht ohne weiteres eindeutig und generell fassbar.

Die in der Wissenschaft existierenden Modellansätze, mit deren Hilfe steuerpolitische Konzepte makroökonomisch analysiert werden können, bedürfen einer qualitativ guten Datenbasis. Eine Statistik, die einen Überblick zum Umfang umsatzsteuerrelevanter Eingangs- und Ausgangsumsätze wirtschaftlicher Unternehmen beispielsweise auch der Kernhaushalte von Kommunen bietet, gibt es nicht.<sup>17</sup> Um aggregierte Ergebnisse zu gewinnen, müssten die Einzelergebnisse aus den sich als relevanten erweisenden Produktgruppen aller 1.101 Kommunen in Baden-Württemberg individuell ermittelt und saldiert werden. Der Versuch, im Rahmen statistischer Erhebungen geeignete Stichproben zu ermitteln, ist erschwert durch den Umstand, dass umsatzsteuerlich relevanten Verhältnisse, wie bereits ein Überblick zu vier kommunalen Haushaltsabschlüssen zeigt<sup>18</sup>, sehr individuell und damit für eine Stichprobenerhebung ungeeignet erscheinen. Hinzu kommt, dass relevante Daten nicht für umsatzsteuerliche Zwecke buchhalterisch aufbereitet sind und die Abschlüsse teilweise kammeral oder nach Grundsätzen des neuen kommunalen Haushaltsrechts (Doppik) erfolgten. Eine differenzierte Auswertung wäre mit hohem personellem Einsatz bei den Kommunen verbunden. Diese Arbeit beschränkt sich hinsichtlich der Frage zu Auswirkungen einer unionskonformen Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand auf die Untersuchung und Darstellung von Entwicklungstendenzen allgemein.

---

<sup>17</sup> Bardt, Hubertus, Fuest, Winfried, Lichtblau, Karl, Kommunale Unternehmen auf Expansionskurs, in: IW-Trends – Vierteljahresschrift zur empirischen Wirtschaftsforschung aus dem Institut der deutschen Wirtschaft Köln, 37. Jahrgang, Heft 3/2010, S. 12, sowie eigene Nachforschungen beim Statistischen Landesamt Baden-Württemberg am 01.10.2014.

<sup>18</sup> Haushaltspläne 2014 der Gemeinden Blaustein, Ispringen, der Stadt Ulm, Verwaltungsverband Langenau.

## Ziel und Verlauf der Untersuchung

Mit dem primär als steuerrechtswissenschaftlich einzuordnenden Thema beschäftigt sich die Arbeit zunächst de lege lata mit der rechtlichen Ordnung der Besteuerung der öffentlichen Hand. Hierbei wird zwischen der nationalen Gesetzeslage, der Verwaltungspraxis in Baden-Württemberg und europäischen Vorgaben zu unterscheiden sein. Zu analysieren ist dabei insbesondere, ob vor dem Hintergrund der ergangenen EuGH- und BFH-Rechtsprechung das nationale Umsatzsteuergesetz und die allgemeine Besteuerungspraxis in Baden-Württemberg Zielsetzungen der Europäischen Union und gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der MwStSystRL gerecht werden.

In einem ersten Schritt werden die in der europäischen Rechtsgemeinschaft tragenden Grundsätze, wie sie auch für die Besteuerung der öffentlichen Hand gelten, dargestellt werden.

Nach einer Darstellung der Einwirkung der Europäischen Union auf die nationale Umsatzsteuergesetzgebung, folgt die Darstellung der Systematik der Besteuerung der öffentlichen Hand nach Maßgabe der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs. Im weiteren Verlauf wird überprüft werden, ob das nationale Umsatzsteuerrecht richtlinienkonform ausgestaltet ist und inwieweit ein, gemessen an obersten Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts, Reformbedarf an den nationalen wie auch ggf. gemeinschaftsrechtlichen Regelungen zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand besteht.

Da Steuerrechtswissenschaft nach Tipke notwendig zur Steuergerechtigkeitswissenschaft wird, wenn sie „ihre Verantwortung gegenüber Bürgern, Staat und Gesellschaft wahrnimmt“, <sup>19</sup> sind die Ergebnisse der Analysen auch hinsichtlich von (steuerlichen) Auswirkungen für das Steueraufkommen und von persönlichen Belastungseffekten zu untersuchen.

---

<sup>19</sup> Lang, Joachim, in: Tipke/Lang: Steuerrecht, S. 11.

### Erheblichkeit der Befassung mit dem Thema

Aus der nicht unbeachtlichen Zahl von Entscheidungen nationaler Gerichte sowie des EuGH und dem Umfang der zum Thema erschienen Literatur kann ermessen werden, dass die Umsatzbesteuerung des öffentlichen Sektors Mängel aufweist und der Erneuerung bedarf. An Mängeln benennt die Europäische Kommission eine mangelnde Neutralität der Besteuerung, die zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann, sowie eine Komplexität und mangelnde Harmonisierung der Vorschriften.

Eine gegenüber der bisherigen Besteuerungspraxis in Deutschland erfolgende, am Unionsrecht orientierte Besteuerung der öffentlichen Hand ist hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Folgewirkungen bislang wenig und größtenteils undifferenziert untersucht.

Insgesamt will überprüft sein, inwieweit eine an den Vorgaben der MwStSystRL erfolgende Besteuerung baden-württembergischer Kommunen von der Verwaltungspraxis abweicht oder ihr entspricht. Für eine Zustimmung der Politik zu ggf. erforderlichen Reformen sind die Konsequenzen von Veränderungen darzustellen. Des Weiteren haben öffentliche Verwaltungen Interesse daran, die finanziellen Auswirkungen einer veränderten Besteuerungspraxis frühzeitig zu erkennen.

Erkenntnisse zum europäisch geprägten, nationalen Besteuerungsverfahren, sowie über Grundlagen und Werte des Gemeinschaftsrechts sind im aktuellen Diskussionsprozess anlässlich des Konsultationsverfahrens der Europäischen Kommission zur Reform der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand hinsichtlich einer erfolgreichen Einflussnahme unabdingbar.

Letztendlich ist auch zu überprüfen, ob die in der Literatur teilweise als gering eingeschätzte, finanzielle Auswirkung einer an der Mehrwertsteuerrichtlinie orientierten Besteuerung der öffentlichen Hand nachvollzogen werden kann. Dies liegt auch im Interesse der Kommunen und deren Planungssicherheit.



### Methodisches Vorgehen

Die systematischen Untersuchungen der zu beantwortenden Fragestellungen erfolgt mithilfe von Literatur- und Dokumentenanalysen, die sowohl Gesetzestexte, Gesetzesbegründungen, Kommentierungen, Fachzeitschriftenartikel und die Rechtsprechung miteinbeziehen.

Die gewonnenen Erkenntnisse werden sodann auf systematisch ausgewählte, kommunale Einzelsachverhalte übertragen und auf ihre tendenziell steuerlichen Auswirkungen gegenüber der bestehenden Besteuerungspraxis in Baden-Württemberg untersucht. Faktoren, die Ergebnisauswirkungen haben können, werden hierbei aufgezeigt.

## **2. Relevante Ziele des Gemeinschaftsrechts für das Gebiet der Steuern**

Die Untersuchung zur Konformität der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand mit gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, wie z.B. der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, erfolgt zunächst ausgehend von Grundlagen der Europäischen Union und ihrer für die Umsatzbesteuerung wichtigen Zielsetzungen. Grund hierfür ist, dass ein vom Primärrecht abgeleitetes Sekundärrecht, wie die von der Europäischen Union erlassenen Rechtsakte nicht gegen das Primärrecht verstoßen darf und dessen Zielsetzung entsprechen soll. Das Sekundärrecht wiederum ist richtungsweisend für die Ausgestaltung des nationalen Rechts.

Grundlage der Europäischen Union sind der Vertrag über die Arbeitsweise der Union (AEUV) und der Vertrag über die Europäische Union (EUV).<sup>20</sup> Beide Verträge sind rechtlich gleichrangig.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> „Der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) geht auf den 1957 in Rom abgeschlossenen Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG-Vertrag) zurück, der zusammen mit dem EURATOM-Vertrag als Römische Verträge bekannt sind. Der EWG-Vertrag wurde seitdem u.a. durch den Fusionsvertrag 1965, die Einheitliche Europäische Akte 1986, den Vertrag von Maastricht 1992, den Vertrag von Amsterdam 1997, den

Die Ziele und Aufgaben der EU sind heute in Artikel 3 EUV festgelegt. Im Kontext der Umsatzbesteuerung können folgende relevante Ziele und Aufgaben ausgemacht werden: Die Errichtung eines Binnenmarktes auf Grundlage einer „in hohem Maße wettbewerbsfähigen sozialen Marktwirtschaft“<sup>22</sup>, eine Gleichheit der Mitglieder vor dem Vertrag und als Aufgabe die Gestaltung der Grundsätze und Bedingungen für funktionierende Leistungen der „Daseinsvorsorge“.<sup>23</sup>

Die Soziale Marktwirtschaft versucht die Vorteile einer freien Marktwirtschaft, insbesondere eine hohe Leistungsfähigkeit und Güterversorgung, mit dem Sozialstaat als Korrektiv zu verbinden, der mögliche negative Auswirkungen von Marktprozessen verhindern soll.<sup>24</sup> Der Staat soll durch aktive Eingriffe in die Wirtschaft das Marktgeschehen ergänzen und korrigieren, so zum Beispiel durch sozialpolitische, konjunkturpolitische oder arbeitsmarktpolitische Maßnahmen, wenn dies im allgemeinen Interesse für notwendig erachtet wird.

Sozialpolitische Maßnahmen werden unter anderen mit Hilfe steuerlicher Instrumente unterstützt. So z.B. durch die Nicht- oder partielle Besteuerung des öffentlichen Sektors, unterschiedlicher Steuersätze und durch Steuerbefreiungen. Steuerbefreiungen werden im Wesentlichen aus sozial- und kulturpolitischen, wettbewerbspolitischen und steuertechnischen Gründen gewährt.<sup>25</sup> Die weitaus größte Zahl von Steuerbefreiungen beruht dabei auf sozialen oder kulturellen Erwägungen. Der Endverbraucher soll durch die Befreiung die Möglichkeit haben, bestimmte Leistungen verbilligt in Anspruch nehmen zu können. Der Gesetzgeber hat Steuerbefreiungen für Leistungen vorgesehen, die er entweder als besonders förderungswürdig erachtet oder die gegenüber sozial schwachen

---

Vertrag von Nizza 2001 und den Vertrag von Lissabon 2007 geändert. Mit dem Vertrag von Maastricht wurde der EWG-Vertrag in Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag) umbenannt. Mit Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon am 1.12.2009 wurde der EG-Vertrag in AEU-Vertrag umbenannt, da mit dem Vertrag von Lissabon die EG aufgelöst und all ihre Funktionen von der EU übernommen wurden.“ Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung, Meißner Hochschulschriften Heft 1, S. 17, [www. https://www.fhsv.sachsen.de/forschung/meissner-hochschulschriften/?eID=dam\\_frontend\\_push&docID=622](https://www.fhsv.sachsen.de/forschung/meissner-hochschulschriften/?eID=dam_frontend_push&docID=622), abgerufen am 23.11.2014.

<sup>21</sup> Fischer, Hans Georg, Textausgabe der Verträge über die Europäische Union, Art. 1 Abs. 2 AEUV.

<sup>22</sup> Fischer, Hans Georg, Textausgabe der Verträge über die Europäische Union, Art. 3 Abs. 3 EUV.

<sup>23</sup> Fischer, Hans Georg, Textausgabe der Verträge über die Europäische Union, Art. 14 AEUV.

<sup>24</sup> Hutzschenreuter, Thomas: *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, S. 70.

<sup>25</sup> Schwarz, Widmann, Radeisen, USt Kommentar § 4 Rn. 3, 170. Lfg. 9/2013.

Leistungsempfängern erbracht werden.<sup>26</sup> In die gleiche Richtung wirken ermäßigte Steuersätze. Durch ermäßigte Steuersätze soll soziale Ausgewogenheit erreicht werden. Höhe und Tatbestand orientieren sich dabei, wie das BVerfG<sup>27</sup> feststellt, an sozial-politischen Erwägungen. Die partielle Verschonung des öffentlichen Sektors führt damit zu einer geringeren Belastung der Konsumenten mit indirekten Steuern und trägt zu einer höheren Konsumquote<sup>28</sup> und zu Verteilungseffekten bei.

Bereits aus der historischen Entwicklung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist der Wille erkennbar, nicht alle wirtschaftlichen Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts zu besteuern, die auch von Privatunternehmen ausgeübt werden können. Einrichtungen des öffentlichen Rechts und Privatunternehmen sollten nicht den gleichen Besteuerungsregeln unterworfen werden, wenngleich auch aus der Historie nicht erkennbar sei, warum die Ausübung öffentlicher Gewalt nach Art. 13 MwStSystRL von der Steuer befreit ist.<sup>29</sup> Canz vermutet, dass ein Motiv für die Nichtbesteuerung der Ausübung öffentlicher Gewalt sein könnte, dass die Kommission bzw. der Ministerrat soziale Ziele und Verteilungseffekte erreichen wollte.<sup>30</sup>

Die in der Gemeinschaft bis zum Vertrag von Amsterdam vorherrschenden, in erster Linie wettbewerbsorientierten Vorstellungen, wurden durch die Einfügung des Art. 16 EGV (heute: Art. 14 Satz 1 AEUV) relativiert. Mit dieser Vorschrift wurde die besondere Rolle von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse in der Gemeinschaft anerkannt.<sup>31</sup> Eine sozialpolitisch orientierte Korrektur des Marktes soll nach Frenz jedoch insoweit begrenzt sein, dass die Funktionsfähigkeit einer Wettbewerbswirtschaft nicht beeinträchtigt werden darf, die konkrete Grenzziehung bleibt aber offen.<sup>32</sup>

---

<sup>26</sup> Offerhaus, Söhn, Lange, USt-Kommentar, § 4 Rn. 3, 122. Lfg. Okt. 1999.

<sup>27</sup> BVerfG v. 11.2.1992, 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238-247.

<sup>28</sup> Canz, Stephan: Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S. 44 f.

<sup>29</sup> Damas, Jens-Peter, Die öffentliche Hand und die 6. EG-Richtlinie – Überlegungen zum Begriff der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“, UR 2005 S. 303.

<sup>30</sup> Canz, Stephan, Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S. 44 f.

<sup>31</sup> Frenz, Walter, Dienste von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse, Europarecht, S. 901ff.

<sup>32</sup> Cassel, D./Rauhut, S., Soziale Marktwirtschaft: Eine wirtschaftspolitische Konzeption auf dem Prüfstand. In: Cassel, D. (Hrsg.): 50 Jahre Soziale Marktwirtschaft: Ordnungstheoretische

Die europäische Wirtschaftsverfassung verfolgt ordnungspolitisch, wie bereits angeführt, den „Grundsatz einer offenen Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb.“<sup>33</sup> Ziel ist es, ein System zu verwirklichen, das den Wettbewerb innerhalb des Binnenmarktes vor Verfälschungen schützt.<sup>34</sup> Den Wettbewerb sicherzustellen gehört zu den Grundvoraussetzungen dieses Ordnungsprinzips. Nach Art.107 Abs. 1 AEUV sind staatliche Beihilfen gleich welcher Art, die durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige (Tätigkeiten) den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar. Ein weit verstandener Begriff „Beihilfe“ umfasst alle Begünstigungen von Unternehmen oder Tätigkeiten, soweit sie nicht durch eine entsprechende marktgerechte Gegenleistung des Begünstigten kompensiert werden.<sup>35</sup> Das sind alle sich wirtschaftlich auswirkende, unentgeltliche, also ohne angemessene Gegenleistung ausgestattete Maßnahmen wie beispielsweise auch die Befreiungen von Steuern. Maßgeblich sind hierbei allein die Wirkungen der Begünstigungen, deren Gründe oder Ziele sind unerheblich.<sup>36</sup>

Nachfolgend wird daher auf die Voraussetzungen für eine offene Marktwirtschaft im Sinne der EU-Vorgaben vertieft eingegangen werden.

Dem EU-Recht liegt das Prinzip der Gleichbehandlung von öffentlichen und privaten Wirtschaftsunternehmen zu Grunde. Dies kommt bereits in Art. 86 Abs. 1 EGV zum Ausdruck. Danach darf nationales Recht in Bezug auf öffentliche Unternehmen keine dem Diskriminierungsverbot des Art. 12 EGV, den kartellrechtlichen Vorgaben des Art. 81 bis 85 EGV und den beihilferechtlichen Vorschriften der Art. 87 bis 89 EGV widersprechende Maßnahmen treffen oder beinhalten. Schon nach Äußerungen der Kommission und des EuGH aus den

---

Grundlagen, Realisierungsprobleme und Zukunftsperspektiven einer wirtschaftspolitischen Konzeption, Stuttgart 1998, S. 12.

<sup>33</sup> Art. 120 Satz 2 AEUV.

<sup>34</sup> Katz, Alfred, Kommunale Wirtschaft, S. 32.

<sup>35</sup> EuGH, Urteil vom 23.2.1961 – Rs 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hohe Behörde, Slg. 1961, 1.

<sup>36</sup> EuGH, Urteil vom 17.6.1999 – Rs. C 75/97, Belgien/Kommission, Slg. I-3671.

frühen 1960er Jahren können mitgliedstaatliche Steuerregelungen als beihilfenrechtlich verbotene Vergünstigungen einzuordnen sein.<sup>37</sup>

In Vorbemerkungen zur 1. EG-Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuer vom 11.04.1967<sup>38</sup> heißt es, dass es im Interesse des „gemeinsamen Marktes“ liege, eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern vorzunehmen, um soweit wie möglich die Faktoren auszuschalten, die geeignet seien, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene zu verfälschen; die größte Einfachheit eines Mehrwertsteuersystems werde erreicht, wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben werde.<sup>39</sup> Wer wie juristische Personen zunehmend in Konkurrenz zu privaten Unternehmen tätig wird, und hierbei seine Gewinne aus wirtschaftlichen Tätigkeiten steuerfrei vereinnahmen und seine Leistungen ohne Mehrwertsteuer anbieten kann, hat zu steuerpflichtigen Anbietern einen erheblichen Vorteil. Eine Nichtbesteuerung der wirtschaftlichen Aktivitäten der öffentlichen Unternehmen, sofern diese in einem Wettbewerbsverhältnis zu privaten Unternehmern stehen, würde zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung und somit zu einem Eingriff des Staates in den Wettbewerb führen.<sup>40</sup> Zwischen Wettbewerb und Besteuerung besteht, wie Lohse feststellt, ein unmittelbarer Zusammenhang.<sup>41</sup>

### Der Neutralitätsgrundsatz

Die Steuerneutralität ist aus der Sicht des EuGH eines der Grundprinzipien der Mehrwertsteuer.<sup>42</sup> Nach Lohse hat der Neutralitätsgrundsatz gar die Qualität

---

<sup>37</sup> Canz, Stephan, Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S.104ff.

<sup>38</sup> Richtlinie 67/227/EWG, [https://beck-online.beck.de/default.aspx?bcid=Y-100-G-EWG\\_RL\\_67\\_227](https://beck-online.beck.de/default.aspx?bcid=Y-100-G-EWG_RL_67_227), abgerufen am 2.9.2014.

<sup>39</sup> Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG Kommentar, Rdnr. 600.

<sup>40</sup> Canz, Stephan, Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S. 105.

<sup>41</sup> Lohse, Christian, Neutralitätsgrundsatz im Umsatz und Mehrwertsteuerrecht – Gefestigte Erkenntnisse und neue Fragen, UR 2004, S. 582.

<sup>42</sup> Lohse, Christian, Neutralitätsgrundsatz im Umsatz / Mehrwertsteuerrecht, in: UR 11/2004, S. 582.

formellen Rechts, nachdem der Gesetzgeber des Gemeinschaftsrechts diesen bereits in der 1. EG-Richtlinie festgelegt hat.<sup>43</sup>

Das Gebot der Wettbewerbsneutralität bedeutet, dass öffentliche und private Unternehmen steuerlich gleich zu behandeln sind – soweit sie in einem Wettbewerb zueinander stehen. Die Nichtbesteuerung der Betriebe der öffentlichen Hand würde gegenüber dem privaten Konkurrenten eine steuerliche Bevorzugung bedeuten, durch die nach Ansicht Hüttemanns erhebliche Verdrängungseffekte zu befürchten wären.<sup>44</sup> Die Mehrwertsteuer beeinflusst den Wettbewerb aber auch, wenn Eingangsleistungen, die in Verbindung mit steuerpflichtigen Umsätzen stehen, nicht von ihrer Vorsteuer entlastet werden. Damit ist der Neutralitätsgrundsatz gleichermaßen für private Unternehmen wie auch für die Unternehmen der öffentlichen Hand bedeutsam.

Das Gebot der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung beinhaltet nicht nur die Forderung die Unternehmen der öffentlichen Hand dort, wo sie mit privaten in Wettbewerb treten können, zu besteuern, sondern auch, dass die Steuerpflicht vergleichbar ausgestaltet ist.<sup>45</sup> Diese Forderung kann die Bereiche der Steuerbefreiungen ebenso wie den zum Ansatz kommenden Steuersatz betreffen. Damit steht das Gebot der Wettbewerbsneutralität grundsätzlich auch im Spannungsverhältnis zu gemeinwohlorientierten Sonderregelungen für die öffentliche Hand.

Eine steuerliche Ungleichbehandlung ist nicht zu befürchten, sofern es privaten Unternehmern auf Grundlage gesetzlicher Bestimmungen untersagt ist, zur öffentlichen Hand in Wettbewerb zu treten, da der Wettbewerbsnachteil dann aus dem Steuerrecht, sondern aus dem jeweiligen öffentlichen Recht resultiert.<sup>46</sup> Problematisch werde es dann, wenn öffentliche Betriebe demselben Kundenkreis vergleichbare Güter und Dienstleistungen anbieten, und diese mit Rücksicht auf

---

<sup>43</sup> Lohse, Christian, Neutralitätsgrundsatz im Umsatz / Mehrwertsteuerrecht, in: UR 11/2004, S. 582.

<sup>44</sup> Hüttemann, Rainer, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 9.

<sup>45</sup> Hüttemann, Rainer, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 10.

<sup>46</sup> Küffner, Thomas, Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand, DStR 2003, S. 1606.

den staatlichen Eigentümer nicht der Besteuerung unterliegen sollen.<sup>47</sup> Soweit privaten Unternehmen auf der Grundlage gesetzlicher Bestimmungen untersagt ist, zur öffentlichen Hand in Wettbewerb zu treten, ist eine steuerliche Ungleichbehandlung nicht zu befürchten, da der Wettbewerbsnachteil dann nicht aus dem Steuerrecht, sondern aus dem jeweiligen öffentlichen Recht resultiert.<sup>48</sup>

Kube stellt die Frage zur Diskussion, ob „tatsächlich jede Wettbewerbserheblichkeit des staatlichen Handelns zur Steuerpflicht führen soll oder ob man – bei entsprechender Rechtfertigung durch Gemeinwohlerwägungen – Ausnahmen zulassen kann.“<sup>49</sup> Eine effektive Aufgabenerfüllung habe Vorrang vor den anderen Vertragszwecken, also auch vor dem Wettbewerbsprinzip.<sup>50</sup> Jedes andere Verständnis würde die europäische Integration zurückschrauben und die EU auf eine reine Wirtschaftsgemeinschaft reduzieren.<sup>51</sup>

In Art. 4 Abs. 2 EUV verpflichtet sich die Union, die Gleichheit der Mitgliedsstaaten vor den Verträgen (AEUV und EUV) „und ihre jeweilige nationale Identität, die in ihren grundlegenden politischen und verfassungsmäßigen Strukturen einschließlich der regionalen und lokalen Selbstverwaltung zum Ausdruck kommt“ zu achten. Art 14 AEUV konkretisiert, dass die Union und ihre Mitgliedsstaaten im Rahmen ihrer jeweiligen Befugnisse die Grundsätze und Bedingungen, insbesondere jene wirtschaftlicher und finanzieller Art für das Funktionieren der Dienste von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse, so zu gestalten haben, dass diese ihren Aufgaben nachkommen können. Die Begrifflichkeit „Dienste von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse“ geht auf Art. 86 Abs. 2 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) zurück. Diese werden definiert als „marktbezogene Tätigkeiten, die im Interesse der Allgemeinheit erbracht und daher von den Mitgliedstaaten mit besonderen Gemeinwohlverpflichtungen verbunden werden.“ Darunter werden überwiegend die Bereiche der

---

<sup>47</sup> Hüttemann, Rainer, Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen, S. 9.

<sup>48</sup> Canz, Stephan, Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S. 106.

<sup>49</sup> Kube, Hanno, Verantwortung für ein prinzipiengeleitetes Umsatzsteuerrecht, in: UR 13/2013, S. 489-493.

<sup>50</sup> Hoppe, Uechtritz, Reck, Handbuch Kommunale Unternehmen, 3. Auflage, S.44.

<sup>51</sup> Hoppe, Uechtritz, Reck, Handbuch Kommunale Unternehmen, 3. Auflage, S. 24.

Daseinsvorsorge verstanden. Auch die EU-Kommission hat den unbestimmten Rechtsbegriff in ihr Vokabular übernommen und definiert ihn als „marktbezogene oder nichtmarktbezogene Tätigkeiten, die im Interesse der Allgemeinheit erbracht und daher von den Behörden mit spezifischen Gemeinwohlverpflichtungen verknüpft werden“.

Die politischen und wirtschaftlichen Auseinandersetzungen in der Besteuerungsfrage öffentlicher Dienstleistungen nach EU-Recht bewegen sich damit zwischen einer Orientierung am Idealzustand eines unverfälschten Wettbewerbs auf dem Binnenmarkt und der Position, dass öffentliche Dienstleistungen, die auch gemeinwohlorientierte Ziele verfolgen, eine teilweise Abkehr von Marktprinzipien erfordern. Beide Konfliktlinien werden durch die Formulierung des Art. 14 Satz 1 AEUV, der sich direkt auf Dienste von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse bezieht, abgebildet. Die Formulierung „unbeschadet der Art. 106 und 107“ verdeutlicht, dass die Geltung des Wettbewerbs- und Beihilfenrechts von der Vorschrift nicht berührt werden soll. Formulierungen wie „Stellenwert innerhalb der gemeinsamen Werte der Union“ und „Bedeutung bei der Förderung des sozialen ... Zusammenhalts“ andererseits unterstreichen die Ausrichtung der Dienste von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse und an gemeinwohlorientierten Ideen.

### **3. Vorrang des Gemeinschaftsrechts**

Die EU-Mitgliedsstaaten haben ein gemeinsames Umsatzsteuersystem. Rechtsgrundlage für die Erhebung der Steuer in den einzelnen EU-Mitgliedsstaaten ist das jeweilige nationale Gesetz – in Deutschland das Umsatzsteuergesetz. Die nationalen Regierungen müssen mit den unionsrechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vereinbar sein. Das primäre und sekundäre Gemeinschaftsrecht hat nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>52</sup> und des BVerfG<sup>53</sup> Geltungs- und Anwendungsvorrang vor jeder entgegenstehenden innerstaatlichen Rechtsvorschrift. Anwendungsvorrang

---

<sup>52</sup> EuGH, Urteil vom 15.7.1964, Rs. 6/64 Slg. 1964, 1251.

<sup>53</sup> BVerfG, Beschluss vom 22. Oktober 1986, 2 BvR 197/83, NJW 1987, 577.



bedeutet, dass im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehendes nationales Recht auf die durch das Gemeinschaftsrecht geregelten Rechtsbeziehungen nicht angewendet wird. Der Vorrang führt nicht zur Unwirksamkeit, sondern nur zur Nichtanwendbarkeit, soweit dies zur Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts unerlässlich ist. Der Mitgliedsstaat mit abweichendem nationalem Recht bleibt verpflichtet, den unanwendbaren Teil seines Rechts zu ändern, soweit es nicht gemeinschaftsrechtskonform (richtlinienkonform) ist. Das Gemeinschaftsrecht geht dem nationalen Recht in dem Umfang des durch die Auslegung des EuGH ermittelten Inhalts vor.<sup>54</sup> Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts gegenüber dem nationalen Gesetzesrecht beruht auf einer ungeschriebenen Norm des primären Gemeinschaftsrechts.<sup>55</sup> Dem Gemeinschaftsrecht ist durch die Zustimmungsgesetze zu den Gemeinschaftsverträgen i.V.m. Art. 23 Abs. 1 GG der innerstaatlichen Rechtsanwendungsbefehl erteilt worden.<sup>56</sup> Im Solange-II-Beschluss<sup>57</sup> revidierte das Bundesverfassungsgericht seine frühere Rechtsprechung aus dem Jahr 1974 zur Prüfung der Vereinbarkeit von Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaften mit deutschem Verfassungsrecht. Abweichend von der so genannten „Solange-I-Entscheidung“ stellte das BVerfG nun fest, dass der Rechtsschutz durch die Organe der Europäischen Gemeinschaften, insbesondere durch den EuGH den Maßstäben der deutschen Grundrechte genüge, so dass das BVerfG im Regelfall keine eigene Prüfung durchführen müsse.

Der Anwendungsvorrang der MwStSystRL gegenüber dem UStG gilt auch bei der Beurteilung einer Unternehmereigenschaft jPdR.

Zum Zwecke der Umsetzung von Gemeinschafts- in nationales Recht stehen drei Instrumente zur Verfügung: Zum einen die Rechtsetzung durch Verordnungen und Richtlinien. Nach Art. 113 AEUV kann die EU Bestimmungen erlassen, um u.a. die Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer innerhalb der EU zu harmonisieren, soweit dies für das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig

---

<sup>54</sup> Birkenfeld, Wolfram, Forst, Christian, Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, S. 57.

<sup>55</sup> Engels, Dieter, Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens, UR 4-5/2013, S. 190.

<sup>56</sup> Birkenfeld, Wolfram, Forst, Christian: Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 3. Auflage. S. 56.

<sup>57</sup> BVerfG, Beschluss vom 22. Oktober 1986, 2 BvR 197/83, NJW 1987, 577.

ist. Gemäß Art. 288 AEUV können u.a. Verordnungen und Richtlinien erlassen werden. Während die Verordnung allgemeine Geltung hat, für den Bürger verbindlich ist und unmittelbar in jedem Mitgliedsstaat gilt, ist eine Richtlinie für jeden Mitgliedsstaat hinsichtlich des Ziels verbindlich, überlässt jedoch diesem die konkrete Ausgestaltung. Anders als Verordnungen beanspruchen Richtlinien zunächst grundsätzlich keine unmittelbare Geltung, sondern verpflichten die Mitgliedsstaaten nur zu deren Umsetzung in das nationale Recht. Zum Zwecke der Harmonisierung der Umsatzsteuer ist die MwStSystRL ergangen.

Richtlinien sind gem. Art. 249 Abs. 3 EG für jeden Mitgliedsstaat, an den sie gerichtet werden, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlassen jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und Mittel (vgl. auch Art. 288 Abs. 3 AEUV). Die durch Gemeinschaftsorgane erlassene Richtlinie stellt eine Rahmenregelung dar, die in einem zweiten Schritt von den Mitgliedstaaten innerhalb einer vorgesehenen Frist umzusetzen ist, falls eine solche Umsetzung in der Richtlinie angeordnet ist.<sup>58</sup>

Weitere Instrumente werden in den Abbau diskriminierender Vorschriften des nationalen Rechts vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten des Verkehrs mit Waren, Dienstleistungen und Kapital sowie der Niederlassungsfreiheit Selbständiger und der Freizügigkeit der Arbeitnehmer, und schließlich in einer einheitlichen (harmonisierten) Auslegung und Anwendung des Gemeinschaftsrechts gesehen. Durch harmonisierte Auslegung wird die integrierende Kraft des Gemeinschaftsrechts gesichert.<sup>59</sup>

Weicht das nationale Recht von einer EU-Richtlinie ab, dann kann die Richtlinie grundsätzlich keine Verpflichtung für den Bürger begründen, der Bürger kann sich aber sofern ein Mitgliedsstaat seiner Umsetzungspflicht nicht oder unzureichend nachkommt – auf eine für ihn günstigere Richtlinienregelung

---

<sup>58</sup> Kraeusel, Jörg, Richtlinienkonforme Besteuerung der öffentlichen Hand, UR 13/2010, S. 480.

<sup>59</sup> IFSt-Schrift Nr. 357, Bedeutung und Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts, S. 81.

berufen, wenn die entsprechende Richtlinienbestimmung unbedingt und hinreichend klar ist.<sup>60</sup>

Darüber hinaus binden Richtlinienregelungen die Organe der Mitgliedstaaten. Der nationale Gesetzgeber hat die Verpflichtung, Richtlinien inhaltlich übereinstimmend in nationales Gesetzesrecht umzusetzen.<sup>61</sup> Gerichte<sup>62</sup> und Verwaltung<sup>63</sup> haben die Gesetze richtlinienkonform auszulegen.

Entspricht das nationale Recht nicht den unionsrechtlichen Vorgaben, dann bestehen insofern zwei Möglichkeiten:<sup>64</sup>

Die nationale Regelung kann richtlinienkonform ausgelegt werden. In diesem Fall kann sich die Richtlinie auch ohne weiteres zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirken. Die Grenze der Auslegung findet sich allerdings grundsätzlich im Wortlaut der nationalen Norm.

Die nationale Regelung kann nicht richtlinienkonform ausgelegt werden. In diesem Fall kommt es zur unmittelbaren Anwendung der Richtlinie, allerdings gegenüber dem Bürger nur zu dessen Gunsten, da ihm ein Wahlrecht zusteht, ob er sich auf die Richtlinie beruft, was er nur machen wird, wenn diese für ihn günstiger als das nationale Recht ist. Die unmittelbare Geltung der MwStSystRL gegenüber den jPdöR hat der BFH in den vorliegenden Fällen durch die richtlinienkonforme Auslegung umgangen. In der Literatur wird zumeist nur auf den Steuerpflichtigen abgestellt und angeführt, dass diesem ein Wahlrecht zustünde, ohne aber auszuführen, ob dies auch für jPdöR als Steuerpflichtige gilt.<sup>65</sup> Im Fall *Salix* hat der EuGH zudem ausdrücklich öffentliche Einrichtungen, also jPdöR, die Möglichkeit eingeräumt, sich auf für sie günstigere europäische Vorgaben zu berufen.<sup>66</sup>

---

<sup>60</sup> Canz, Stefan, Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S. 25ff.

<sup>61</sup> BVerfG v. 15.5.1989, BvR 3/89, NJW 1990, S. 974.

<sup>62</sup> EuGH, Urteil vom 10.4.1984 - 14/83, Colson et Kaman Slg 1984, S. 1891, BVerfG v. 8.4.1987, 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223.

<sup>63</sup> EuGH, Urteil vom 22.6.1989, C-103/88, Fratelli Costanzo/Milano, Slg. 1989, 1839.

<sup>64</sup> Ismer/Keyser, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, UR 2011, S. 81, 84ff.

<sup>65</sup> Ismer/Keyser, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand UR 2011, S. 82.

<sup>66</sup> EuGH v. 4.6.2009, C-102/08 – *Salix*, UR 2009 S. 484.

Im Hinblick auf die vorgenannten, allgemeinen Grundsätze in der EU haben zwei Aspekte für die Besteuerung der öffentlichen Hand in der Vorrangstellung des Gemeinschaftsrechts besondere Bedeutung, Die Unternehmereigenschaft einer öffentlichen Einrichtung und die Steuerbefreiungen.

### Steuerbefreiungen

Der deutsche Gesetzgeber hat nicht die Möglichkeit, einseitig bestimmte Leistungen von der Umsatzsteuer zu befreien. Vielmehr ergibt sich aus der Rechtsprechung des EuGH, dass nur in den Fällen und unter den dort genannten Voraussetzungen des Art. 131 ff MwStSystRL eine Befreiung erfolgen kann, aber alle anderen Umsätze, die die Anforderungen des Art. 2 Abs. 1 MwStSystRL erfüllen, der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind.<sup>67</sup> Dies wurde bereits für eine deutsche Regelung vom EuGH entschieden. Der deutsche Gesetzgeber hatte durch Art. 1 des USt-Änderungsgesetzes 1997<sup>68</sup> einen § 4 Nr. 21a UStG geschaffen. Dieser enthielt eine Steuerbefreiung für die sog. Drittmittelforschung von staatlichen Hochschulen, die die bis dahin geltende Verwaltungspraxis absichern sollte. Die EU-Kommission hielt diese Regelung für unzulässig, weil Wettbewerbsverzerrungen gegenüber privaten Forschungseinrichtungen entstehen können.<sup>69</sup>

Nachfolgend wird systematisch untersucht, nach welchen Kriterien sich der Unternehmer / Steuerpflichtige nach Unionsrecht definiert.

## **4. Die Systematik der Besteuerung der öffentlichen Hand nach Maßgabe der MwStSystRL und der Rechtsprechung des EuGH**

Steuerpflichtiger nach Art. 4 Abs. 1 MwStSystRL ist jeder, der eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Staaten, Länder, Kommunen und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts haben einen Sonderstatus. Sie gelten nicht als

---

<sup>67</sup> EuGH, Urteil vom 20.6.2002, C-287/00, Kommission/Deutschland, Slg. 2002, I-05811.

<sup>68</sup> BGBl. I 1996, S. 1851.

<sup>69</sup> EuGH, Urteil vom 20. Juni 2002, C-287/00, Kommission/Deutschland, Rn. 29, Slg. 2002, I-05811.

Steuerpflichtige, wenn kumulativ zwei Voraussetzungen vorliegen<sup>70</sup>; Sie müssen die Tätigkeit durch eine öffentliche Einrichtung ausüben und die Vornahme dieser Tätigkeit muss ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Entgeltliche hoheitliche Tätigkeiten beliehener Steuerpflichtiger des privaten Rechts bleiben von der Anwendung dieser Sonderregelung ausgenommen.

Die Konzeption der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sieht für die Prüfung der Steuerbarkeit von Leistungen der Einrichtungen des öffentlichen Rechts eine bestimmte Prüfungsreihenfolge vor.<sup>71</sup>

Im ersten Schritt ist zu prüfen, ob eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ i.S.d. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL zu bejahen ist. In einem weiteren Schritt erfolgt eine Abgrenzung zu den Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt, die nach dem Willen des Richtliniengebers grundsätzlich nicht unter eine Mehrwertsteuerpflicht fallen sollen. Eine Rückausnahme ist in Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL für solche Tätigkeiten geregelt, die im Wettbewerb mit der wirtschaftlichen Tätigkeit von privaten Wirtschaftsteilnehmern stehen und deren Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Darüber hinaus regelt Art 13 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL Fälle, in denen Einrichtungen der öffentlichen Hand in jedem Fall als Steuerpflichtige gelten.

#### **4.1 Einrichtungen des öffentlichen Rechts**

Der Begriff „Einrichtungen des öffentlichen Rechts“ wird in der MwStSystRL nicht näher konkretisiert. Die Literatur<sup>72</sup> führt dies darauf zurück, dass sich der Ministerrat auf keine gemeinsamen Abgrenzungskriterien einigen konnte und schließt darauf, dass jeder Mitgliedsstaat eine Einrichtung als öffentliche Einrichtung qualifizieren darf, sofern mit deren Tätigkeit keine „größere Wettbewerbsverzerrungen“ einhergehen. Der EuGH hat in seiner als Notar-Urteil bekannten Entscheidung<sup>73</sup> das Merkmal näher konkretisiert. Danach ist die Umsatzbesteuerung an die rechtliche Form der Betätigung geknüpft. Unter das

---

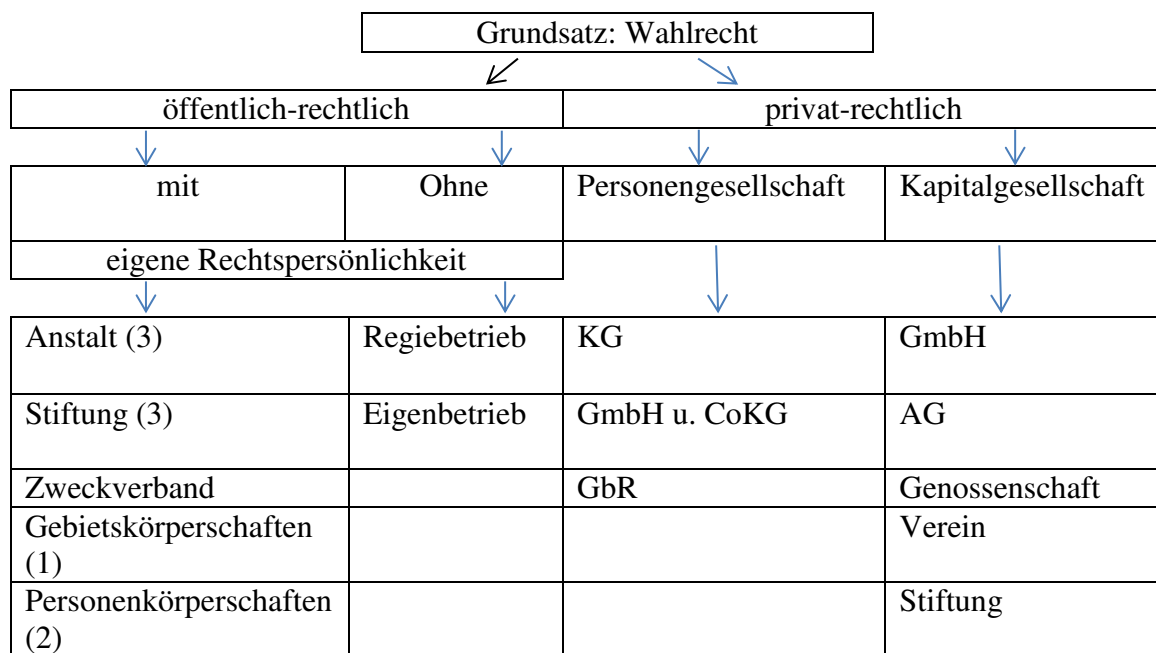
<sup>70</sup> EuGH, Urteil vom 12.9.2000 Rs. C-359/97 – Kommission/Großbritannien, Rz 49, EuGHE 2000, I-6301, UR 2000, S. 518.

<sup>71</sup> Kraeusel, Jörg, Richtlinienkonforme Besteuerung der öffentlichen Hand, UR 13/2010, S. 482.

<sup>72</sup> Canz, Stephan, Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S. 52.

<sup>73</sup> EuGH, Urteil vom 26.3.1987 – Rs. C-235/85, Kommission/Königreich Niederlande, Slg. 1987, I-1471.

Merkmal fallen nur solche Einrichtungen, die in die öffentliche Verwaltung eingegliedert sind, (ggf. auch deren unselbständige Einrichtungen wie Eigenbetriebe) und die öffentlichen Aufgaben erfüllen. Werden öffentliche Aufgaben in organisatorisch selbständigen Einrichtungen wahrgenommen, d.h. formal privatisiert, liegt nach dieser Rechtsprechung keine öffentliche Einrichtung vor, da in diesem Fall eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird. Bezogen auf die Strukturen in Deutschland sind es Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts, für die Art. 13 MwStSystRL, Ausnameregeln als Nicht-Steuerpflichtige vorsieht. Privatrechtlich organisierte Unternehmen sind vom Anwendungsbereich der Sonderregelung ausgenommen. Die Umsatzbesteuerung ist damit zunächst an die rechtliche Form der Betätigung geknüpft. In der Bundesrepublik Deutschland haben jPdöR ein Wahlrecht, ob sie ihre betrieblichen Aktivitäten in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Rechtsformen gestalten.<sup>74</sup>



(1) Staat, Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände

(2) Universitäten, Berufskammern, Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts nach Maßgabe des Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Weimarer Reichsverfassung

(3) Bundesbank, Landeszentralbanken, öffentliche Sparkassen, Rundfunkanstalten

**Abbildung 1: Rechtsformen kommunaler Unternehmen**

<sup>74</sup> Oberfinanzdirektion Münster, Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Arbeitshilfe Stand 01.03.2013, S. 17.

## 4.2 Wirtschaftliche Tätigkeit nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL

Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, einschließlich der Tätigkeit der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe.

Wirtschaftliche Tätigkeit ist unabhängig davon, wer sie erbringt und in welcher Rechtsform sie ausgeführt wird und unabhängig von ihrem Zweck und Ergebnis, wenn die wirtschaftliche Betätigung nur auf Einnahmeerzielung gerichtet ist.<sup>75</sup>

Der weitergehende Zweck der Tätigkeit – die Wahrnehmung einer durch das öffentliche Recht vorgegebenen Aufgabe – ist bei der Frage, ob eine Dienstleistung im Sinne des Mehrwertsteuersystems vorliegt, ohne Bedeutung.<sup>76</sup>

Der EuGH legt den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit so aus, dass sie dann vorliegt, wenn sie nachhaltig ist und gegen Entgelt ausgeübt wird, welches derjenige erhält, der die Leistung erbringt. Dabei muss ein wechselseitiger Zusammenhang zwischen einer Dienstleistung/Lieferung und dem dafür gezahlten Entgelt bestehen.<sup>77</sup>

Hinsichtlich einer dauerhaft nicht kostendeckend arbeitenden Leistungstätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts stellt sich grundsätzlich die Frage, ob die Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Tätigkeit i.S. v. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL bzw. § 2 UStG erfüllt sind. Stadie bestreitet das.<sup>78</sup> Lippross hingegen vertritt in Übereinstimmung mit der EuGH-Rechtsprechung<sup>79</sup> die Auffassung, dass eine nachhaltige Tätigkeit einer Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen auch dann unternehmerisch ist, wenn sie dauerhaft defizitär ist. Das bedeutet, dass z.B. der Betrieb eines gemeindlichen Schwimmbads, bei dem auf privatrechtlicher Basis Nutzungsentgelte erhoben werden, auch dann der USt

---

<sup>75</sup> EuGH, Urteil vom 12.9.2000 C-359/97, Rz 40- juris.

<sup>76</sup> EuGH, Urteil vom 26.6.2007 – Rs. C-284/04 – T.Mobile Austria GmbH u.a., EuGHE 2007, I-5189.

<sup>77</sup> EuGH, Urteil vom 6.10.2009 – Rs. C-267/08 – SPÖ Landesorganisation Kärnten, UR 2009, 760, vom 29.10.2009 – Rs. C-246/08 – Kommission/Finnland, UR 2010, 224.

<sup>78</sup> Lippross, Otto-Gerd, Umsatzsteuerliche Folgen der Verlagerung gemeindlicher Dienstleistungen der Daseinsfürsorge auf kommunale Eigengesellschaften, UR 6/2010, S. 216.

<sup>79</sup> EuGH, Ur. v. 29.10.2009 – Rs. C-246/08 – Kommission/Finnland, UR 2010, 224.

unterliegt, wenn die von den Nutzern zu zahlenden Entgelte nicht kostendeckend sind. Die Frage, ob in derartigen Fällen bei der Besteuerung die Mindestbemessungsgrundlage anzuwenden ist, stellt sich nur dann, wenn die Nutzungsmöglichkeit einer Einrichtung ausschließlich den Einwohnern vorbehalten ist. Andernfalls ist der für den Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage erforderliche Begriff der nahestehenden Person unter gemeinschaftskonformer Auslegung nach Art. 80 MwStSystRL nicht erfüllt.

Angesichts des objektiven Charakters des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit ist es dem EuGH zufolge unerheblich, dass die Tätigkeit in der Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt werden.<sup>80</sup>

Eine Besteuerung ist immer dann angezeigt, wenn Gründe des Wettbewerbsschutzes dies erfordern. Sind aufgrund öffentlichen Rechts (Gesetz, Rechtsverordnung, Satzung) ausschließlich jPdöR befugt, bestimmte Tätigkeiten auszuüben, kann ein Wettbewerbsverhältnis nicht entstehen. Die Besteuerung der öffentlichen Hand kann grundsätzlich unterbleiben.

#### **4.3 Ausübung öffentlicher Gewalt – Bestimmung des hoheitlichen Tätigkeitsbereichs**

Davon ausgehend, dass der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ i.S.d. Art. 9 MwStSystRL auch die Ausübung öffentlicher Gewalt umfasst, ist mit Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL für Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts eine Ausnahme von der Besteuerung geschaffen worden. Diese Einrichtungen sollen dann nicht als Steuerpflichtige gelten, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Das gilt auch dann, wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten z.B. Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Der Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt ist in der MwStSystRL nicht gesondert definiert. Der EuGH führt aus, dass es Sache des Mitgliedsstaates ist,

---

<sup>80</sup> EuGH, Urteil vom 12.9.2000 C-359/97, Rz 40 – juris.



die geeignete Gesetzestechnik zu wählen, um die in Art. 13 MwStSystRL aufgestellte Regel in sein innerstaatliches Recht umzusetzen.<sup>81</sup> Diesen Auslegungsspielraum hat der EuGH in ständiger Rechtsprechung bestätigt.<sup>82</sup>

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist das Merkmal „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ danach zu beurteilen, ob die Tätigkeit dem Benutzer gegenüber öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich ausgestaltet ist. Handeln öffentliche Einrichtungen unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, so kann man nicht von einer Tätigkeit „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ ausgehen.<sup>83</sup> Danach ist die Vermietung von Verwaltungsvermögen nach den Regeln des Privatrechts keine Tätigkeit einer Einrichtung des öffentlichen Rechts, die ihr „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ obliegt (Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL). Damit ist die bisherige Praxis in Deutschland nicht gemeinschaftsrechtskonform.

In seiner späteren Entscheidung *Camara Municipal do Porto*<sup>84</sup> verfeinert der EuGH seine Rechtsprechung zum Merkmal „im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt“ dahingehend, als dass er eine öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Leistungsbeziehung allein nicht mehr für ausreichend hält. Entscheidend sei zudem, dass die Tätigkeit im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung wahrgenommen wird. Davon könne immer dann ausgegangen werden, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchtmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst. Doch das vom EuGH aufgestellte Kriterium „Hoheitlich“ ist noch nicht abschließend geklärt und wird in jedem Mitgliedsstaat mit anderen Inhalten verbunden.<sup>85</sup>

#### **4.4 Behandlung als Nichtsteuerpflichtiger führt zu größeren Wettbewerbsverzerrungen**

Soweit Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, die im Wettbewerb mit der wirtschaftlichen

---

<sup>81</sup> EuGH, Urt. v. 17.10.1989 – Rs.231/87 und 129/88 – *Carpaneto Piacentino, Rivergaro*, EuGHE 1989, 1989, 3233 = UR 1991, 77 m. Anm. Ramme.

<sup>82</sup> Kraeusel, Jörg, Richtlinienkonforme Besteuerung der öffentlichen Hand, UR 13/2010, S. 484.

<sup>83</sup> Kraeusel, Jörg, Richtlinienkonforme Besteuerung der öffentlichen Hand, UR 13/2010, S. 484.

<sup>84</sup> EuGH, Urteil vom 14.12.2000 – Rs, *Camara Municipal do Porto*, Slg. 2000, I-11435, Rn. 24.

<sup>85</sup> Canz, Stephan, Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S. 62.

Tätigkeit von Privaten stehen, gelten sie nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL gleichwohl als Steuerpflichtige, wenn deren Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 16.09.2008 in der Rechtssache Isle of Wight Council<sup>86</sup> erstmals die Voraussetzungen für das Vorliegen des Tatbestands von Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL konkretisiert. So hat er nun ausdrücklich festgelegt, dass sowohl der gegenwärtige tatsächliche, als auch der potentielle Wettbewerb zu beachten sind. Um das Vorliegen eines potentiellen Wettbewerbs bejahen zu können, muss die reale und nicht rein hypothetische Möglichkeit bestehen, dass ein privater Wirtschaftsteilnehmer in den relevanten Markt eintritt. Obgleich der EuGH grundsätzlich keine Wettbewerbsbedingungen auf einem konkreten lokalen Markt im Besonderen betrachten will<sup>87</sup>, lässt er in den Fällen eine Prüfung eines räumlich relevanten Marktes hinsichtlich der Frage von Wettbewerbsverzerrungen zu, in denen die Mitgliedsstaaten den Markt derart beschränkt haben, dass nur dieser Teil für eine Tätigkeit der jPdöR in Betracht kommt.

Gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Leistungen sind auf dem relevanten Markt hinsichtlich der Mehrwertsteuer gleich zu behandeln.<sup>88</sup> Nach der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „The Rank Group“ sind zwei Leistungen dann als gleichartig anzusehen, wenn sie aus der Sicht des Verbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen.<sup>89</sup> Dies ist wiederum dann anzunehmen, wenn die Leistungen „ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die

---

<sup>86</sup> EuGH, Urteil vom 16.09.2008 – Rs. C-288/07 – Isle of Wight Council u.a., Slg. 2008, I-7203.

<sup>87</sup> EuGH, Urteil vom 16.09.2008 – Rs. C-288/07 – Isle of Wight Council u.a., Slg. 2008, I-7203.

<sup>88</sup> EuGH, Ur. v. 23.10.2003 – Rs. C-109/02 – Kommission/Deutschland, EuGH 2003, I-12691 = BStBl. II 2004, 482.

<sup>89</sup> EuGH, Ur. v. 10.11.2011 – Rs. C-259/10 und C-260/10 – The Rank Group, – Rz. 36, UR 2012, 104.

Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere dieser Dienstleistungen zu wählen, nicht erheblich beeinflussen“.<sup>90</sup>

Auch eine Wettbewerbsverzerrung zu Lasten einer Einrichtung des öffentlichen Rechts führt zur Besteuerung der Tätigkeit, wie der EuGH ebenfalls in der Rechtssache Salix<sup>91</sup> feststellt.

#### **4.5 Fälle, in denen Einrichtungen des öR in jedem Fall als Stpfl.**

##### **Gelten, Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL**

In Bezug auf die im Anhang I MwStSystRL genannten Tätigkeiten gelten die Einrichtungen des öffentlichen Rechts in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeit nicht unbedeutend ist. Die in Anhang I benannten Tätigkeiten sind:

- a. Telekommunikationswesen
- b. Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität, thermischer Energie
- c. Güterbeförderung
- d. Hafen- und Flughafendienstleistungen
- e. Personenbeförderung
- f. Lieferung von neuen Gegenständen zum Zwecke des Verkaufs
- g. Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die in Anwendung der Verordnung über eine gemeinsame Marktorganisation für diese Erzeugnisse bewirkt werden;
- h. Veranstaltungen von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter
- i. Lagerhaltung
- j. Tätigkeiten gewerblicher Werbebüros
- k. Tätigkeiten der Reisebüros
- l. Umsätze von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen und Genossenschaften und ähnlichen Einrichtungen
- m. Tätigkeit der Rundfunk und Fernsehanstalten sofern sie nicht nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe q steuerbefreit sind.

„Diese unionsrechtliche Bestimmung soll sicherstellen, dass bestimmte Arten von wirtschaftlichen Tätigkeiten, deren Bedeutung sich aus ihrem Gegenstand ergibt,

---

<sup>90</sup> EuGH, Urte. V. 10.11.2011 – Rs. C-259/10 und C-260/10 – The Rank Group, – Rz. 44, UR 2012, 104.

<sup>91</sup> EuGH, Urte. v. 4.6.2009 – Rs. C-102/08 – Salix, - juris.

nicht deshalb von der Mehrwertsteuer befreit werden, weil sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden.“<sup>92</sup>

## 5. Die nationale Besteuerungspraxis

Im Unterschied zum Ertragssteuerrecht, wo der nationale Gesetzgeber in den Grenzen des Grundgesetzes und den europäischen Grundfreiheiten einen relativ weiten Gestaltungsspielraum besitzt, hat Deutschland diesen Gestaltungsspielraum bei der Umsatzsteuer an Europa verloren.<sup>93</sup> Entsprechend der vorbeschriebenen Maßgeblichkeit des Unionsrechts für das nationale Umsatzsteuerrecht ist für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand zu prüfen, ob die Vorgaben der MwStSystRL in nationales Recht umgesetzt wurden. Als Ergebnis wird festzustellen sein, inwieweit das Umsatzsteuergesetz und die Besteuerungspraxis (Verwaltungspraxis) konform zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie sind.

Zum Problem wird die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand dann, wenn sich jPdöR als solche, z.B. als Regie- oder Eigenbetriebe wirtschaftlich betätigen. In diesem Fall wird die jPdöR gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG selbst zum umsatzsteuerlichen Steuersubjekt. Begrifflich kennzeichnet der EU-Richtlinienggeber das Steuersubjekt nicht als Unternehmer, sondern verwendet den Begriff des Steuerpflichtigen. Während nach nationalem Umsatzsteuerrecht der Unternehmer durch Subsumtion unter abstrakte Tatbestandsmerkmale zu bestimmen ist, wird nach Unionsrecht die Eigenschaft als Steuerpflichtiger als Typusbegriff verstanden. Steuerpflichtiger ist demnach, wer selbständig eine wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden ausübt.<sup>94</sup>

Doch ein Vergleich von Wortlaut und Systematik zeigt einige Unterschiede zwischen beiden Regelungen auf.

---

<sup>92</sup> BFH, Urteil vom 2.3.2011, BFHE 233, 264.

<sup>93</sup> Hüttemann, Rainer, Besteuerung der öffentlichen Hand, in: UR 7/2009, S. 313.

<sup>94</sup> Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL.

Voraussetzungen für eine Unternehmereigenschaft	
nach nationalem Recht	nach Unionsrecht
<ul style="list-style-type: none"> <li>Selbständige, nachhaltige, wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (§ 1 Abs. 1 S. 1 UStG)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Wirtschaftliche Tätigkeit</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>im Rahmen einer Einrichtung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>in privatrechtlicher Form oder</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Überschreiten der Umsatzgrenze von 30.678 €</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>in öffentlich-rechtlicher Form mit größeren Wettbewerbsverzerrungen</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>keine bloße Vermögensverwaltung</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>keine hoheitliche Tätigkeit, insbes. kein Wettbewerb zur Privatwirtschaft</li> </ul>	

Abbildung 2: Ein Vergleich der Voraussetzungen des Unternehmers nach § 2 Abs. 3 UStG und des Steuerpflichtigen nach Art. 9 MwStSystRL zeigt, wie wenig deckungsgleich die deutsche Regelung mit den unionsrechtlichen Vorgaben ist.

Es ist fraglich, ob sich im deutschen Umsatzsteuerrecht trotz des unterschiedlichen Problemzugangs deckungsgleiche Ergebnisse erzielen lassen. Im Schrifttum wird dies bejaht.<sup>95</sup> Es wird aber darauf hingewiesen, dass es hierzu einer richtlinienkonformen Auslegung des § 2 Abs. 1 UStG bedarf.<sup>96</sup>

### Die nationale Rechtslage bei der Umsatzbesteuerung jPdöR

Die Beurteilung einer jPdöR als Unternehmer bestimmt sich nach der Regelung in § 2 UStG. In welchem Verhältnis der allgemeine Unternehmerbegriff nach § 2 Abs. 1 UStG gegenüber der Sonderregelung für jPdöR nach § 2 Abs. 3 UStG steht, wird kontrovers diskutiert.<sup>97</sup> Nach der umsatzsteuerlichen Sonderregelung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG sind jPdöR nur im Rahmen ihrer Tätigkeit als Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unternehmerisch tätig.

In der Literatur vertreten wird sowohl die Auffassung, dass die Unternehmereigenschaft von jPdöR nach körperschaftsteuerlichen Grundsätzen zu bestimmen sei, als auch, dass die Steuerpflicht jPdöR im Umsatzsteuerrecht trotz Bezugnahme auf den körperschaftsteuerlichen Begriff des Betriebs gewerblicher Art nicht mit dem Körperschaftsteuerrecht identisch sein müsste. Die Verwaltungspraxis in Baden-Württemberg beurteilt die Unternehmereigenschaft jPdöR grundsätzlich nach körperschaftsteuerlichen Grundsätzen.

<sup>95</sup> Canz, Stephan: Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S. 142.

<sup>96</sup> Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, § 40 RdNr. 33.

<sup>97</sup> Canz, Stephan: Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S. 114.

Die Prüfungsreihenfolge ist dabei dergestalt, dass in einem ersten Schritt zu fragen ist, ob die Tätigkeit unternehmerisch i.S. des § 2 Abs. 1 UStG ist, und in einem zweiten Schritt dann zu klären ist, ob diese unternehmerische Tätigkeit einen BgA i.S. des § 4 KStG oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb darstellt.<sup>98</sup>

Unterhält eine jPdöR einen BgA oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, ist sie insoweit unternehmerisch tätig (§ 2 Abs. 3 UStG i.V. mit § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG). Die Gesamtheit aller BgA und land- und forstwirtschaftlichen Betriebe bilden das Unternehmen der jPdöR.<sup>99</sup>

Kein BgA und somit auch keine Unternehmereigenschaft liegt bei unmittelbarer Anwendung der § 2 Abs. 3 UStG i.V. mit § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG vor, wenn die jPdöR im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt oder nur vermögensverwaltend tätig ist.

Im Ergebnis führt die Einschränkung durch § 2 Abs. 3 UStG vor allem zu einer faktischen Befreiung der sog. Vermögensverwaltung in Gestalt der Nutzungsüberlassung von unbeweglichem Vermögen, der Beistandsleistungen, und von Amtshilfe und hoheitlichen Leistungen.

Hoheitsbereich + Amtshilfe	Beistandsleistungen	Vermögensverwaltung	Betrieb gewerblicher Art
Nicht steuerbar			steuerbar
Keine USt			Umsatzsteuer 0%, 7% 19%

*Abbildung 3: Steuerliche Sphären der jPdöR nach der Verwaltungspraxis in Deutschland*

<sup>98</sup> Stadie, Holger, UStG, Rz. 250 zu § 2.

<sup>99</sup> BFH, Urteil v. 18.8.1988, VR 194/83, BStBl. II S. 932.

### Betrieb gewerblicher Art

Der BgA ist in § 4 Abs. 1 KStG gesetzlich definiert. Nach § 4 Abs.1 KStG sind alle BgA von jPdöR alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Eine Gewinnerzielungsabsicht oder Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist gem. § 4 Abs. 1 S. 2 KStG nicht erforderlich.

Die KStR 2004 indizieren bei einem Jahresumsatz von 30.678 € die wirtschaftliche Bedeutsamkeit einer ausgeübten Tätigkeit innerhalb der Gesamtbetätigung einer jPdöR. In dem Jahr, in dem die Umsatzgrenze von 30.678 € überschritten wird, ist grundsätzlich von einem BgA auszugehen, wenn organisatorische oder andere Merkmale die wirtschaftliche Selbständigkeit der Tätigkeit verdeutlichen. Verringert sich in einem Folgejahr der Jahresumsatz unter 30.678 €, ist zunächst weiterhin von einem BgA auszugehen, es sei denn, die jPdöR teilt dem Finanzamt mit, dass sie in diesem Jahr keinen BgA haben möchte. Hier besteht ein Wahlrecht nach R 6 Abs. 5 Satz 4 KStR 2004.

Ein BgA ist ebenfalls anzunehmen, wenn zwar ein nachhaltiger Jahresumsatz von 30.678 € nicht erreicht wird, aber von der jPdöR besondere Gründe wie z.B. eine bestehende Wettbewerbssituation zu Privatanbietern vorgetragen werden.<sup>100</sup> Werden seitens der jPdöR derartige Gründe vorgetragen, so ist ein BgA gegeben.

Ab einem Jahresumsatz von über 130.000 € ist nach der Verwaltungsauffassung immer von einem BgA auszugehen.

### Sonstige wirtschaftliche Tätigkeiten von jPdöR, die keinen BgA darstellen

Werden jPdöR nachhaltig wirtschaftlich tätig, ohne dass die Voraussetzungen für die Annahme eines BgA z.B. mangels „Einrichtung“ oder mangels „wirtschaftlichen Heraushebens“ vorliegen, besteht für die jPdöR ein Wahlrecht.

---

<sup>100</sup> R 6 Abs. 5 Satz 4 KStR 2004.

Entweder wird die Nichtbesteuerung wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 i.V. mit § 4 Abs. 1 KStG geltend gemacht oder die Besteuerung wird unter Hinweis auf Unionsrecht aus Wettbewerbsgründen beansprucht.<sup>101</sup>

Ungeachtet des Vorliegens von Voraussetzungen eines BgA sind die in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG genannten Tätigkeiten stets unternehmerisch.

### Hoheitsbereich + Amtshilfe

Bei der Prüfung, ob die Tätigkeit einer jPdöR überwiegend der Ausübung hoheitlicher Gewalt dient, ist darauf abzustellen, inwieweit eine aufgrund der rechtlichen Ausgestaltung ihrer Art nach als hoheitlich zu beurteilende Tätigkeit zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben oder wirtschaftliche Interessen der jPdöR dient.<sup>102</sup> Nach ständiger BFH-Rechtsprechung und Richtlinienregelung in R 9 Abs. 1 KStR 2004 sind unter Ausübung öffentlich-rechtlicher Gewalt Tätigkeiten zu verstehen, die der jPdöR eigentümlich und vorbehalten sind und aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen.<sup>103</sup> Die gesetzliche Zuweisung von Pflichtaufgaben ist jedoch kein Entscheidungskriterium für die Annahme eines Hoheitsbetriebs.<sup>104</sup> Dem BFH zufolge ist entscheidend, ob die Aufgabe durch Einschaltung in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verwirklicht werde. Dann läge eine sog. Wettbewerbs- und Konkurrenztaetigkeit vor.

### Beistandsleistungen

Ist die Beistandsleistung als BgA anzusehen, ist die Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 3 UStG i.V. mit § 4 KStG zu bejahen. Handelt es sich bei den Beistandsleistungen um eine hoheitliche Tätigkeit, liegt grundsätzlich keine Unternehmereigenschaft vor. Nach der Verwaltungspraxis ist derzeit hinsichtlich der Tätigkeiten, die ihrem Charakter nach nicht hoheitliche Tätigkeiten darstellen

---

<sup>101</sup> Oberfinanzdirektion Karlsruhe, Arbeitsgemeinschaft zur Besteuerung der öffentlichen Hand im Herbst 2012, S. 50.

<sup>102</sup> Oberfinanzdirektion Münster, Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Arbeitshilfe Stand 01.03.2013, S. 27.

<sup>103</sup> BFH, Urteil vom 21.11.1967, BStBl. II 1968, S. 218.

<sup>104</sup> BFH, Urteil vom 3.2.2010, BStBl. II 2010 S.502.



und die letztendlich dem hoheitlichen Bereich einer anderen jPdöR dienen (Beistandsleistungen z.B. bei der Datenverarbeitung, Überlassung einer Sporthalle durch eine Gemeinde an eine andere Gemeinde) nicht von einer Unternehmereigenschaft der beistandsleistenden jPdöR auszugehen.<sup>105</sup>

### Vermögensverwaltung

Ein BgA setzt gemäß § 4 Abs. 1 KStG eine wirtschaftliche Tätigkeit voraus, mit der die jPdöR zu anderen Unternehmern unmittelbar in Wettbewerb tritt.<sup>106</sup> Durch die Bindung an den körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA unterliegt die vermögensverwaltende Tätigkeit der öffentlichen Hand, die nach Körperschaftsteuerrecht keinen BgA darstellt, nicht der Umsatzbesteuerung.

Dennoch können bis auf weiteres Einnahmen jPdöR aus Vermögensverwaltung als steuerbare Leistungsentgelte behandelt werden, so die Einrichtung dies unter Berufung auf die Rechtsprechung wünscht. Beruft sich die jPdöR auf die Rechtsprechung des BFH, hat sie jedoch ihre gesamte vermögensverwaltende Tätigkeit dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen.<sup>107</sup>

Damit weisen die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben gegenüber den körperschaftsteuerrechtlichen Kriterien zur Annahme von BgA und der damit verbundenen Umsatzsteuerbarkeit gravierende Unterschiede auf:

Unionsrechtlich kommt es für die Beurteilung der Umsatzsteuerbarkeit jPdöR nicht auf das Überschreiten einer Umsatzgrenze an, auch die bloße Vermögensverwaltung begründet eine Umsatzsteuerpflicht.

Die Abgrenzung zwischen hoheitlicher Tätigkeit und einem BgA, bzw. zwischen steuerbarer und nicht steuerbarer Tätigkeit nach Maßgabe der MwStSystRL ist danach vorzunehmen, ob die jPdöR die betreffende Tätigkeit nach Maßgabe einer öffentlich-rechtlichen Sonderstellung erbringt und nicht unter den gleichen

---

<sup>105</sup> Oberfinanzdirektion Karlsruhe, Arbeitsgemeinschaft zur Besteuerung der öffentlichen Hand im Herbst 2012, S. 11.

<sup>106</sup> Lange, Hans-Friedrich, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht in: UR 2000, S. 7.

<sup>107</sup> Oberfinanzdirektion Karlsruhe, Arbeitsgemeinschaft zur Besteuerung der öffentlichen Hand im Herbst 2012, S. 11.

rechtlichen Bestimmungen wie die privaten Wirtschaftsteilnehmer. Gegenstand und Zielsetzung der Tätigkeit sind unerheblich. Tätigkeiten oder Leistungen der jPdöR werden nur dann von der Besteuerung ausgenommen, wenn sie nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würden.

Damit stellen nationales Recht und Unionsrecht auf die Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit einer jPdöR ab. Während das Wettbewerbskriterium im nationalen Recht die Abgrenzungsfrage betrifft, ob überhaupt eine hoheitliche Tätigkeit vorliegt, wird es unionsrechtlich als Korrektiv verwendet, nachdem die Ausübung öffentlicher Gewalt positiv festgestellt wurde. Neben diesem tatbestandlichen Unterschied ergeben sich auch inhaltliche Unterschiede, insoweit als nach Unionsrecht eine Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten von jPdöR der „Normalzustand“ ist.<sup>108</sup>

## 5.1 Unionskonforme Auslegung der MwStSystRL

Die Geltung des Neutralitätsgrundsatzes im deutschen Umsatzsteuerrecht folgt aus dem Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts, so dass dieser Grundsatz insbesondere auch im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung zu beachten ist.<sup>109</sup>

### Besteuerungssubjekt: juristische Person des öffentlichen Rechts

Der in § 2 Abs. 3 S.1 UStG verwendete Begriff der „juristischen Person des öffentlichen Rechts“ stellt eine ausreichende Umsetzung des europarechtlichen Merkmals der Einrichtung des öffentlichen Rechts dar, weil die Zielrichtung beider Begriffe identisch ist. Beiden Begrifflichkeiten sind gemeinsam, dass privatrechtlich organisierte Unternehmen vom jeweiligen Anwendungsbereich der Sonderregelung ausgenommen werden sollen.<sup>110</sup>

---

<sup>108</sup> Seer, Klemke, Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb, BB 2010, S. 2015, 2022.

<sup>109</sup> Lohse, Christian, Neutralitätsgrundsatz im Umsatz / Mehrwertsteuerrecht, in: UR 11/2004, S. 583.

<sup>110</sup> Canz, Stephan: Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S. 145.

### Wirtschaftliche Tätigkeit

Der BFH legt Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL zum Zwecke der Abgrenzung wirtschaftlicher Tätigkeit von einer Ausübung öffentlicher Gewalt umsatzsteuerrechtlich und damit richtlinienkonform in der Weise aus, dass jPdöR Unternehmer sind, wenn sie wirtschaftlich tätig sind. Eine derartige wirtschaftliche Tätigkeit liege dann vor, wenn die jPdöR Tätigkeiten unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer ausübe.<sup>111</sup> Auch die Vermögensverwaltung gehört grundsätzlich zu den wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der MwStSystRL. Die Umsatzgrenze des R 6 Abs. 5 KStR ist für die Beurteilung unternehmerischen Handelns einer jPdöR nicht zu beachten, da diese dem Gemeinschaftsrecht widerspricht.

### Bestimmung des hoheitlichen Tätigkeitsbereichs

Umsätze eines BgA sind nicht steuerbar, wenn sie aus einer Tätigkeit herrühren, die dem Träger der öffentlichen Gewalt Eigentümlich und vorbehalten ist und überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen. Der EuGH legt Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL dahin gehend aus, dass es sich bei den nicht steuerpflichtigen Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt um solche handelt, die die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelungen ausüben. Besteuert werden sollen demgemäß Tätigkeiten, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer betreiben, d.h. die sie nicht als Rechtssubjekte des öffentlichen Rechts, sondern als Rechtssubjekte des Privatrechts ausüben.<sup>112</sup>

Die Abgrenzung zwischen hoheitlicher Tätigkeit und einem BgA ist danach vorzunehmen, ob die jPdöR die betreffende Tätigkeit nach Maßgabe einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung erbringt, also einer eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung und nicht unter den gleichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer.

Tätigkeiten und Leistungen, die der jPdöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, werden nur dann von der Besteuerung ausgenommen, wenn eine

---

<sup>111</sup> BFH, Urt. v. 20.08.2009, BFH/NV 2009, S. 2080, BFH, Urt. v. 15.4.2010, DStR 2010, S. 1281.

<sup>112</sup> EuGH, Urt. v. 17.10.1989, Rs. C-231/87, Carpaneto Piacentino, UR 1991, S. 77.

Behandlung als Nicht-Steuerpflichtiger nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

### Auslegung

Bei der Anwendung des auf EG-Richtlinien beruhenden nationalen Rechts stellen sich immer wieder Auslegungsprobleme, die nicht ohne Einbeziehung der Richtlinie gelöst werden können, wenn die Erfüllung der mit der Richtlinie verfolgten Ziele nicht gefährdet werden soll. Hier sind die nationalen Vorschriften „richtlinienkonform“ auszulegen. Der EuGH hat in konsequenter Weiterführung der Ziele des EG-Vertrags entschieden, dass die nationalen Gerichte verpflichtet sind, bei der Auslegung der nationalen Durchführungsgesetze den Wortlaut und die Ziele der zugrunde liegenden Richtlinien zu beachten. Seit geraumer Zeit praktizieren daher die deutschen Gerichte die sog. „richtlinienkonforme Auslegung“, die auch in der Rechtslehre allgemein anerkannt ist.<sup>113</sup>

Anders als die unmittelbar in den Mitgliedstaaten anwendbaren Vorschriften des europäischen Primärrechts, sowie der nach der Rechtsprechung des EuGH unter engen Voraussetzungen möglichen Berufung auf die unmittelbare Wirkung von Richtlinien, kommt der richtlinienkonformen Auslegung eine nur mittelbare Auswirkung auf das nationale Recht zu. Da auf einer Richtlinie beruhende Vorschriften des nationalen Rechts, etwa dem deutschen Umsatzsteuergesetz, im Lichte der Richtlinie auszulegen sind, wirkt sich diese Auslegung aber unmittelbar auf die Anwendung der nationalen Vorschriften aus.

Der EuGH entnimmt den Geltungsgrund der richtlinienkonformen Auslegung aus den Vorschriften der Art. 5 und 189 Abs. 3 EGV. Daraus folgt für die nationalen Gerichte die Verpflichtung, bei der Anwendung des nationalen Rechts im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie auszulegen, um das in Art. 189 Abs. 3 genannte Ziel zu erreichen. Der BFH bedient sich der subjektiv-teleologischen Methode, die darauf abzielt, dem Willen des nationalen Gesetzgebers zur

---

<sup>113</sup> IFSt-Schrift Nr. 357: Bedeutung und Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts, S. 81.

Umsetzung der Richtlinie Wirkung zu verleihen. Auch in der Literatur hat sich die Auffassung des EuGH weitgehend durchgesetzt.<sup>114</sup>

Zu der für alle Rechtsanwender verbindlichen Auslegung des Gemeinschaftsrechts ist grundsätzlich der EuGH berufen.<sup>115</sup> Der Gerichtshof unterstützt damit das nationale Gericht bei der Auslegung der unionsrechtlichen Vorschriften. Die Auslegung der nationalen Rechtsordnung, die es ermöglicht, diese mit Unionsrecht in Einklang zu bringen, bleibt aber Sache des nationalen Gerichts.<sup>116</sup>

Die richtlinienkonforme Auslegung einer nationalen Norm setzt die Auslegung der ihr zugrundeliegenden Richtlinie voraus. Die Auslegung beginnt mit dem Wortlaut der auszulegenden Vorschrift.<sup>117</sup> Dabei ist zunächst der exakte Wortlaut zu klären, um dann im Wege wertender Rechtsvergleichung den Wortsinn zu ermitteln. Dabei berücksichtigt der EuGH im Zweifel alle sprachlichen Fassungen. Zur Bestimmung des Wortsinns werden die grammatikalische, systematische und teleologische Auslegungsmethode herangezogen.<sup>118</sup> Der Wortsinn einzelner sprachlicher Fassungen stellt dabei keine Auslegungsgrenze dar. Die Rechtsvergleichung dient damit quasi nur als Basis für die Entwicklung eines autonomen gesamteuropäischen Begriffsverständnisses. Ergibt der Wortsinn keine Hinweise auf die Lösung, ermittelt der EuGH Sinn und Zweck der gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift.<sup>119</sup> Dabei sind für den EuGH die Prinzipien der Sicherung der Funktionsfähigkeit der Gemeinschaft, der einheitlichen Geltung des Gemeinschaftsrechts und der nützlichen Wirkung der einzelnen Bestimmungen bedeutsam.<sup>120</sup> Der systematisch-teleologischen Methode kommt dabei ein gewisser Vorrang zu, denn für den EuGH stehen nicht nur „Geist,

---

<sup>114</sup> IFSt-Schrift Nr. 357: Bedeutung und Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts, S. 82.

<sup>115</sup> Birkenfeld, Wolfram, Forst, Christian: Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 3. Auflage. S. 52.

<sup>116</sup> EuGH, Schlussanträge vom 23.10.2014, C-510/13, Celex-Nr. 62013CC0510, Rn. 56.

<sup>117</sup> EuGH, Urteil vom 05.12.1989 Rs C 165/88, UR 1991, 81 – keine Auslegung im Hinblick auf das Ziel, wenn der Wortlaut entgegensteht.

<sup>118</sup> Birkenfeld, Wolfram, Forst, Christian: Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 3. Auflage. S. 52 mit weiteren Nachweisen, Fn. 72.

<sup>119</sup> EuGH, Schlussanträge vom 20.11.2014, C-533/13, Celex- Nr. 62013CC0533.

<sup>120</sup> Birkenfeld, Wolfram, Forst, Christian: Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 3. Auflage. S. 53.

Aufbau und Wortlaut des Vertrages“, sondern „System und Ziele des Vertrages“ im Vordergrund.<sup>121</sup> Schließlich ist die Norm so auszulegen, dass sie die größtmögliche Wirkung im Sinne des Gemeinschaftsrechts erzielen kann.<sup>122</sup>

Die richtlinienkonforme Auslegung nationaler Durchführungsvorschriften beginnt mit der Interpretation des Wortlauts. Ihr äußerster Wortsinn stellt die Grenze dar für eine zulässige richtlinienkonforme Auslegung. Diese Auslegungsgrenze ist grundsätzlich unabhängig von der Richtlinie zu bestimmen. Die Teleologie der Richtlinie stimmt meist nicht mit derjenigen des Durchführungsgesetzes überein. Der Wille des nationalen Gesetzgebers ist daher nicht maßgebend, soweit er dem Ergebnis einer richtlinienkonformen Auslegung widerspricht.<sup>123</sup>

Aus der Vorschrift der Art. 5 und 189 Abs. 3 EGV folgt, dass alle Träger hoheitlicher Gewalt, d.h. alle innerstaatlichen Stellen zur richtlinienkonformen Auslegung verpflichtet sind. Diese Verpflichtung umfasst zunächst die auf der Richtlinie beruhenden Durchführungsnormen, aber auch unverändert gebliebenes oder unzureichend transformiertes Recht. Die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung beginnt regelmäßig, wenn die Umsetzung in nationales Recht erfolgt ist, oder in Ermangelung einer Umsetzung mit dem Ablauf der Umsetzungsfrist.<sup>124</sup>

Die richtlinienkonforme Auslegung findet ihre Grenze zunächst am Wortlaut und Sinn der nationalen Durchführungsvorschrift. Es gilt daher, dass die richtlinienkonforme Auslegung einer nach Wortlaut und Sinn eindeutigen nationalen Regelung keinen entgegengesetzten Sinn verleihen und den normativen

---

<sup>121</sup> Bleckmann, Albert, Europarecht, 6. Auflage 1997, Rn. 249ff.

<sup>122</sup> IFSt-Schrift Nr. 357, Bedeutung und Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts, S. 82, 83.

<sup>123</sup> IFSt-Schrift Nr. 357, Bedeutung und Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts, S. 83.

<sup>124</sup> IFSt-Schrift Nr. 357, Bedeutung und Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts, S. 84, EuGH, Schlussantrag vom 23.10.2014, C-510/13, Celex-Nr. 62013CC0510, Rn. 38.

Gehalt der Norm nicht grundlegend neu bestimmen sowie ihr Ziel in einem wesentlichen Punkt verfehlen darf.<sup>125</sup>

Auslegungsurteile des EuGH haben unmittelbare Bindungswirkung nach Maßgabe des Tenors und der Entscheidungsgründe nur für das vorlegende Gericht und alle anderen mit der Entscheidung des konkreten Rechtsstreits künftig befassten Instanzen. Mittelbare Bindungswirkung ergibt sich für andere Verfahren aber daraus, dass innerstaatliche Gerichte die Rechtsfrage dem EuGH vorlegen müssen, wenn sie vom Auslegungsergebnis des Gerichts abweichen wollen.<sup>126</sup>

#### Auslegung von Steuerbefreiungsvorschriften

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind die Steuerbefreiungen als autonome Begriffe zu sehen, weil in der MwStSystRL keine eigenständige Definition erfolgt.<sup>127</sup> Nach Kaminski sind die Begriffe, die Steuerbegünstigungen umschreiben, eng auszulegen. Schließlich handele es sich um Ausnahmen von dem allgemeinen Prinzip, dass alle Leistungen, die ein Steuerpflichtiger im Rahmen seines Unternehmens erbringe, der USt unterliegen. Allerdings muss die Interpretation dieser Begriffe mit den Zielen in Einklang stehen, die mit der Befreiung verfolgt werden, um den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht.<sup>128</sup> Daher bedeutet die Regel einer engen Auslegung nicht, dass die zur Umschreibung des Art. 132 MwStSystRL genannten Befreiung verwendeten Begriffe so auszulegen sind, dass sie den Regelungen ihre Wirkung nehmen.<sup>129</sup> Kritisch merkt Stadie hierzu an, dass damit kaum etwas für die praktische Auslegung gewonnen und diese Aussage verfehlt sei.<sup>130</sup> Nach seiner Auffassung ist zunächst der Zweck einer Steuerbefreiung als Auslegungsmaßstab zu bestimmen. Dieser Zweck und der Gleichbehandlungsgrundsatz könnten es

---

<sup>125</sup> IFSt-Schrift Nr. 357, Bedeutung und Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts, S. 84, 85.

<sup>126</sup> IFSt-Schrift Nr. 357: Bedeutung und Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts, S.87.

<sup>127</sup> Kaminski, Bert, Die geplante Steuerfreiheit von Leistungen nach § 4 Nr. 21 und 22 UStG, S. 19, [http://www.vdz.de/fileadmin/vdz\\_de/user\\_upload/download/presse/downloads/Gutachten\\_Jahressteuergesetz.pdf](http://www.vdz.de/fileadmin/vdz_de/user_upload/download/presse/downloads/Gutachten_Jahressteuergesetz.pdf), abgerufen am 1.11.2014.

<sup>128</sup> EuGH, Urteil vom 6.11.2003 Dornier, C-45/01, Slg. 2003, I-2911, Rn. 42.

<sup>129</sup> EuGH, Urteil vom 18.11.2004, Temco Europe, C-284/03, Slg. 2004, I-11237.

<sup>130</sup> Stadie, Holger, UStG, Vor §§ 4-9, Rz. 16.

gebieten, einen zu engen Wortlaut weit auszulegen oder eine wortlautgetreue („enge“) Auslegung verlangen. Wird dieser Auffassung gefolgt, wäre nach dem Ziel der Befreiung in der Richtlinie zu fragen. Auf die Zielsetzung des deutschen Gesetzgebers kommt es hierbei nicht an, da die europäischen Vorgaben bindend sind.

## 5.2 Europarechtswidrigkeit des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG?

Wenn eine richtlinienkonforme Auslegung der nationalen Regelung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG nicht möglich sein sollte, ist zu prüfen, ob Art. 13 MwStSystRL eine Direktwirkung entfaltet.<sup>131</sup> Der Unternehmer hat in diesen Fällen faktisch ein Wahlrecht zwischen der Anwendung der europäischen Mehrwertsteuerrichtlinie und den deutschen Regelungen. Wenn hingegen das deutsche Umsatzsteuergesetz richtlinienkonform ist, ist dieses zwingend auszulegen.

Entgegen der in weiten Teilen des Schrifttums in den 1990er Jahren angesichts der Unterschiede zwischen der nationalen und europarechtlichen Regelung als europarechtswidrig erachteten Bezugnahme des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG auf den körperschaftsteuerlichen BgA-Begriff<sup>132</sup>, legt der BFH § 2 Abs. 3 S. 1 UStG unter Beachtung des Art. 13 MwStSystRL und der hierzu ergangenen Rechtsprechung soweit als möglich richtlinienkonform aus.<sup>133</sup> Hierzu richtet er sich weitestgehend nach dem Prüfungsaufbau des EuGH.

Der BFH verwendet für die Abgrenzung der unternehmerischen von der nichtunternehmerischen Sphäre nicht die nationalen tätigkeitsbezogenen, sondern die formalen Abgrenzungskriterien des EuGH an. Das bedeutet, dass jPdöR für umsatzsteuerliche Zwecke unternehmerisch tätig sind, falls sie auf privatrechtlicher Grundlage und nicht auf von eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Regelungen handeln.<sup>134</sup>

Weiterhin setzt er das Kriterium „größere Wettbewerbsverzerrungen“ ebenso wie der EuGH erst als Korrektiv und nicht schon bei der Frage der Ausübung öffentlicher Gewalt ein. Dementsprechend kann die öffentliche Hand, auch wenn

---

<sup>131</sup> EuGH, Schlussanträge vom 20.11.2014, C-533/13, Celex-Nr. 62013CC0533, Rn. 136.

<sup>132</sup> Stadie, Holger, UStG, Rn. 253 zu § 2.

<sup>133</sup> BFH, 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431, vom 5.2.2004 – V R 90/01, BStBl. II, 2004, vom 31.07.2007 – V R 44/06, BFH/NV 2007, 2365.

<sup>134</sup> BFH, 09.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003 S. 375, 377, 31.7.2007 – V B 44/06, BFH/NV 2007, 2365, 2366, vom 20.12.2007 – V R 70/05, BStBl. II 2008, 454, 456f.



sie nach der Abgrenzungsformel des EuGH im nichtunternehmerischen Bereich tätig ist, trotzdem als Unternehmer behandelt werden, wenn anderenfalls „größere Wettbewerbsverzerrungen“ auftreten würden. Wie von Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL vorgegeben, wird die jPdöR bei den im Anhang I vorgegebenen Tätigkeiten (z.B. Telekommunikationswesen, Lieferung von Gas, Wasser, Elektrizität, Güter- und Personenbeförderung) immer als Unternehmer behandelt, sofern der Umfang der Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.<sup>135</sup>

Der BFH setzte sich mit der Europarechtswidrigkeit des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG erstmals in dem Fall der „Marktgemeinde Welden“ vertieft auseinander.<sup>136</sup> Die diesem Fall vorliegende Verpachtung von Räumlichkeiten einer jPdöR reichte nach nationalem Recht als bloße Vermögensverwaltung zur Begründung eines BgA nicht aus. Im Gemeinschaftsrecht ist es für die Unternehmereigenschaft unbeachtlich, ob die Leistungen im Rahmen eines Gewerbebetriebs oder einer Vermögensverwaltung erbracht werden. In der Beschränkung der Unternehmereigenschaft durch die Anknüpfung an den körperschaftsteuerlichen BgA-Begriff erkannte der BFH einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht und folgte damit der im Schrifttum vertretenen Auffassung von der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG. Er legte den Fall dem EuGH vor.

Der EuGH folgte dem Urteil des BFH von der generellen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG jedoch nicht. Diese Schlussfolgerung lässt sich nach Seer/Klemke mittelbar aus der Tatsache ableiten, dass der EuGH in seiner Entscheidung vom 6.2.1997 – C 247/95, UR 1997, 261ff nicht weiter auf die Problematik der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit eingegangen ist.

Diese Sichtweise wird vor dem Hintergrund verständlich, dass Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL den Mitgliedstaaten eine nationale Regelung erlaubt, nach der auch in Art. 132, 135, 136, 371, 374 bis 377, 378 Abs. 2, 379 Abs. 2, 380 bis 390 MwStSystRL aufgeführten steuerfreien Tätigkeiten bei jPdöR als solche

---

<sup>135</sup> BFH, 09.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375, 377, vom 31.7.2007 – V B 44/06, BFH/NV 2007, 2365.

<sup>136</sup> Seer, Roman, Klemke, Sina: Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb, BB 34.2010 S. 2020, BFH vom 21.03.1995 - XI R 33/94, BFHE 177, 534.

Tätigkeiten behandelt werden können, die diesen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Nach der Entscheidung des EuGH wird die Behandlung als Nichtsteuerpflichtiger deshalb sogar dann nicht ausgeschlossen, wenn sie die steuerbefreite Tätigkeit in gleicher Weise wie private Wirtschaftsteilnehmer ausüben.<sup>137</sup>

Übertragen auf den Fall „Marktgemeinde Welden“ ergibt sich daraus die Konsequenz, dass die Ausklammerung der Vermögensverwaltung aus dem Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG zwar nicht mit der Regelungssystematik des Art. 13 MwStSystRL übereinstimmt, daraus jedoch konkret keine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Vorschrift resultiert, da dem Gesetzgeber ohnehin freistand, die steuerfreie Vermietungstätigkeit der Gemeinde als Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt und damit als nichtunternehmerisch zu behandeln.

Eine Anpassung des § 2 Abs. 2 S. 1 UStG an gemeinschaftsrechtliche Vorgaben war nach Ansicht des EuGH nicht erforderlich, so dass der BFH sich über die gemeinschaftskonforme Auslegung der Norm mit der gegebenen Gesetzeslage arrangierte. Seit der Entscheidung im Fall „Marktgemeinde Welden“ legte der BFH in seiner neuen Rechtsprechung § 2 Abs. 3 S. 1 UStG auf die o.g. Weise soweit möglich europarechtskonform aus.

Im Fall „Marktgemeinde Welden“ hatte der EuGH schon geklärt, dass die Mitgliedsstaaten öffentliche Einrichtungen gem. Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL als Nichtsteuerpflichtige behandeln können.<sup>138</sup> Der BFH zweifelte im Fall *Salix* nun aber an, ob eine entsprechende „Behandlung“ durch die Mitgliedstaaten im Fall der Vermögensverwaltung überhaupt vorläge.<sup>139</sup> Der Begriff „Vermögensverwaltung“ sei weder im Körperschaftsteuerrecht noch im Umsatzsteuerrecht ausdrücklich gesetzlich geregelt. Unklar sei, ob die Auslegung des Begriffs „Vermögensverwaltung“ im nationalen Recht die gemeinschaftsrechtlichen Voraussetzungen an eine statthafte Rechtsetzungstechnik für ein „Behandeln“ im gemeinschaftsrechtlichen Sinne erfüllt.

---

<sup>137</sup> EuGH, 6.2.1997 – Rs. C-247/95, juris, UR 1997, 261f m. Anm. Stadie.

<sup>138</sup> EuGH, 6.2.1997 – Rs. C-247/95, juris.

<sup>139</sup> BFH, 20.12.2007 – V R 70/05, BStBl. II 2008, 454,457.

Der EuGH entschied daraufhin, dass die Mitgliedstaaten den Anforderungen an ein „Behandeln“ nur mittels einer ausdrücklich gesetzlichen Regelung genügen können.<sup>140</sup> Nach der Entscheidung des EuGH im Fall *Salix* steht nun fest, dass vermögensverwaltende Tätigkeiten umsatzsteuerlich nicht mehr – der Körperschaftsteuerlichen Einordnung folgend – dem nichtsteuerbaren Bereich zugeordnet werden können, da es zurzeit hierfür im deutschen UStG keine gesetzliche Grundlage gibt. § 2 Abs. 3 S. 1 UStG weiterhin dahingehend auszulegen, dass vermögensverwaltende Tätigkeiten der „hoheitlichen Sphäre“ zuzuordnen sind, ist nicht mehr möglich.<sup>141</sup> Vermögensverwaltende Tätigkeiten der öffentlichen Hand sind vielmehr generell umsatzsteuerbar.

Die Anknüpfung des § 2 Abs. 3 UStG an § 4 KStG kann dementsprechend nicht mehr aufrechterhalten bleiben, so dass es nun einer Anpassung des § 2 Abs. 3 UStG durch den deutschen Gesetzgeber bedarf.<sup>142</sup>

Auch eine Wettbewerbsverzerrung zu Lasten einer Einrichtung des öffentlichen Rechts führt zur Besteuerung der Tätigkeit. Dies hat der EuGH mit Urteil vom 4.6.2009 in der Rechtssache *Salix*<sup>143</sup> entschieden. Danach ist die Vermietung von Verwaltungsvermögen nach den Regeln des Privatrechts keine Tätigkeit einer Einrichtung des öffentlichen Rechts, die ihr „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ obliegt (Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL). Damit ist die bisherige Praxis in Deutschland nicht gemeinschaftsrechtskonform.

Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>144</sup> sind die von § 4 KStG verwendeten Begriffe für die Bestimmung der Unternehmereigenschaft der jPdöR umsatzsteuerrechtlich und damit ggf. anders als bei einer ausschließlich Körperschaftsteuerrechtlichen Anwendung dieser Vorschrift auszulegen. Der Begriff des Unternehmers steht im Kontext mit den Vorgaben der MwStSystRL, denn der Gesetzgeber hat durch § 2 UStG die Art. 9 ff MwStSystRL in das deutsche Umsatzsteuergesetz umgesetzt.<sup>145</sup>

---

<sup>140</sup> EuGH, 4.6.2009 – C-102/08, DStR 2009, 1196, 1199.

<sup>141</sup> Küffner, Thomas, Anmerkung 1, UR 2009, 491 f.

<sup>142</sup> Küffner, Thomas, Anmerkung 1, UR 2009, 491 f., Widmann, UR 2009, 493f.

<sup>143</sup> EuGH, Urt. v. 4.6.2009 – Rs. C-102/08 – *Salix*, - juris.

<sup>144</sup> BFH, Urt. v. 15.4.2010, DStR 2010, S. 1281.

<sup>145</sup> Korn, in: Bunjes (Hrsg.), UStG Kommentar, § 2 Rdnr.3.

„Die Anwendung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG führt nur dann zu richtlinienkonformen Ergebnissen, wenn diese Rechtsnorm umsatzsteuerlich interpretiert wird. Dazu darf § 2 Abs. 3 S. 1 UStG nicht als *lex specialis* gegenüber § 2 Abs. 1 UStG begriffen und damit dieser Rechtsnorm eine konstitutive Wirkung beigemessen werden.“<sup>146</sup>

### 5.3 Finanzverwaltung und Unionsrecht

Die Entscheidung, ob, in welchem Umfang und ab wann ein Anwendungsvorrang des Unionsrechts von den deutschen Finanzbehörden von Amts wegen zu beachten ist, trifft das BMF regelmäßig durch ein BMF-Schreiben oder im Umsatzsteueranwendungserlass. An eine solche norminterpretierende Verwaltungsregelung sind Finanzgerichte nicht gebunden, und der BFH hat sich die sogenannte richtlinienkonforme Auslegung zu seinem Auslegungsgrundsatz gemacht.<sup>147</sup> Darüber hinaus sind Urteile des EuGH für die Verwaltung<sup>148</sup> bindend, wenn das EuGH-Urteil im BStBl. II veröffentlicht wird.

Die Entscheidungen des BFH haben, über den jeweiligen Einzelfall hinaus, keine Bindungswirkung für die einzelnen Finanzgerichte oder für die Finanzverwaltung. Sie erlangen verbindlichen Charakter für die Finanzbehörden erst mit ihrer Veröffentlichung im Bundessteuerblatt II, soweit nicht eine entgegenstehende Anweisung im Bundessteuerblatt I veröffentlicht wird. Die Entscheidung über eine Veröffentlichung einer Entscheidung im Bundessteuerblatt II trifft das Bundesfinanzministerium. Durch die Aufnahme in das Bundessteuerblatt sind die Entscheidungen von der Finanzverwaltung grundsätzlich bei der Bearbeitung gleichgelagerter Steuerfälle zu beachten.

Die im Bundessteuerblatt veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs sind auch dann von den Finanzbehörden zu beachten, wenn der Rechtssatz, der in einer solchen Entscheidung aufgestellt worden ist, im Widerspruch zu einer

---

<sup>146</sup> Canz, Stephan: Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S. 215f.

<sup>147</sup> BFH v. 12.11.1980, BStBl. II 1981, 279; BFH v. 5.4.1984, BStBl. II 1984, 499; BFH v. 13.12.1984, BStBl. II 1985, 173.

<sup>148</sup> OFD Hannover, Vfg. Vom 28.7.2004, DStR 2004 S. 1654. – mit Vfg. V. 10.2006 – S 7056b-3-St0171 ersatzlos aufgehoben.

anderen Auffassung stehen sollte, die zu der einschlägigen Frage in einer Verwaltungsanweisung vertreten worden ist.

Weiterhin sind Entscheidungen des EuGH für die Verwaltung bindend, wenn das dem EuGH-Urteil folgende BFH-Urteil im BStBl. II veröffentlicht wird.

Bis dahin wird eine Finanzbehörde weiter die Verwaltungsauffassung vertreten.<sup>149</sup> Damit verhält sich die Verwaltungspraxis nicht in Übereinstimmung zur Rechtsprechung des EuGH.<sup>150</sup> So sei die Verwaltung, mit allen seinen Behörden ebenso wie ein nationales Gericht verpflichtet, die Richtlinienbestimmungen anzuwenden und diejenigen Bestimmungen des nationalen Rechts unangewendet zu lassen, die damit nicht in Einklang stehen.<sup>151</sup>

Beruft sich eine jPdöR vor Veröffentlichung auf die BFH-Urteile, wird dies von der Finanzverwaltung nicht beanstandet. Das Berufungsrecht kann die jPdöR jedoch nur für ihr gesamtes Unternehmen einheitlich ausüben und nicht auf bestimmte Unternehmensteile oder Umsätze beschränken.<sup>152</sup>

Nach R 6 Abs. 5 KStR kann eine jPdöR eine öffentliche Einrichtung als BgA behandeln, obwohl dieser die Umsatzgrenze von 30.678 € nicht erreicht. Dies sei dann anzunehmen, wenn besondere Gründe, wie ein unmittelbares Wettbewerbsverhältnis zu anderen Unternehmern von der Körperschaft vorgetragen werden. Pithan stellt in diesem Zusammenhang zur Frage, ob sich nun eine jPdöR auf die aktuelle Rechtsprechung oder die bisher schon geltende Richtlinie beruft, wenn ihre Umsätze die 30.678 € nicht überschreiten und sie dennoch als Unternehmer gelten will. Fraglich sei, ob im Falle der Berufung auf die Richtlinie keine einheitliche Ausübung für die gesamte jPdöR erforderlich ist.

---

<sup>149</sup> Der Betrieb, Beilage Nr. 3 zu Heft 18 vom 2. Mai 2014, S. 5.

<sup>150</sup> EuGH, Urteil vom 22.6.1989, C-103/88, Celex-Nr. 61988CJ0103.

<sup>151</sup> EuGH, Urteil vom 22.6.1989, C-103/88, Celex-Nr. 61988CJ0103, Leitsatz und Rn. 31.

<sup>152</sup> Pithan, Claus Peter, Neugestaltung der Umsatzbesteuerung interkommunaler Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts aus kommunaler Sicht in NRW, DStZ 2014 Nr. 6, S. 210.

Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofs<sup>153</sup> im Jahre 2004 führten die Regelungen in vielen Bereichen der öffentlichen Hand zu einer ungerechtfertigten Nichtbesteuerung wettbewerbsrelevanter Leistungen, die mit nationalem und europäischen Recht nicht in Einklang stand. Außerdem wurde deutlich, dass die nationalen gesetzlichen Regelungen in vielen Fällen eine EG-konforme Umsatzbesteuerung nicht gewährleisten:

- Die Verwaltungsregelungen nach denen so genannte Beistandsleistungen an andere jPdöR als nicht steuerbare hoheitliche Tätigkeiten im Sinne des § 4 Abs. 5 KStG angesehen werden, stehen im Falle wettbewerbsrelevanter Leistungen mit nationalem Recht nicht in Einklang und sind nicht mit geltenden EG-Recht vereinbar.
- Eine jPdöR, die außerhalb ihres hoheitlichen Bereichs eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt, dürfe im Ergebnis nicht umsatzsteuerfrei gestellt werden. In solchen Fällen widerspricht § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in Art 4 Abs. 1 und 5 der 6. RL. Seine Anwendung ist in diesen Fällen gemeinschaftsrechtswidrig.
- Das Anknüpfen der Umsatzsteuer an feste Umsatzgrenzen ist weder mit den EG-rechtlichen Vorgaben noch mit dem Gesetzesziel einer umfassenden Umsatzbesteuerung des Letztverbrauchers zu vereinbaren.

Eine Finanzbehörde hat kein Recht, ein Verfahren vor dem EuGH auf Vorabentscheidung zu beantragen (Art. 267 AEUV). Somit steht der Finanzbehörde kein Berufungsrecht auf ein für die Verwaltung günstigeres Unionsrecht zu. Das für den Unternehmer günstigere, aber unionsrechtswidrige nationale Recht bleibt anwendbar.<sup>154</sup>

---

<sup>153</sup> Bundestagsdrucksache 15/4081: Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts -, S. 4.

<sup>154</sup> BFH v. 8.10.1991 – V R 95/89, BStBl. II 1992, S. 209, vom 19.5.1993 – V R 110/88, BStBl. II 1993, S. 779.

## **6. Steuerliche Auswirkungen einer unionskonformen Auslegung der Bestimmungen zur Besteuerung baden- württembergischer Kommunen**

Bei steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen ergibt sich durch die Anwendung des Steuersatzes auf die Bemessungsgrundlage die Steuerschuld. Von der im Besteuerungszeitraum entstandenen Steuerschuld kann der Unternehmer jedoch die im selben Zeitraum angefallenen, abziehbaren und abzugsfähigen Vorsteuern abziehen.<sup>155</sup> Die nach Verrechnung mit der Steuerschuld verbleibende Zahlungsverpflichtung wird als Zahllast bezeichnet. Übersteigt der Vorsteueranspruch die Umsatzsteuerschuld, so ist ein Überschuss zu vergüten.<sup>156</sup>

Nachfolgend sollen mögliche steuerliche Auswirkungen einer Besteuerung der Kommunen nach Maßgabe gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben gegenüber der aktuellen Verwaltungspraxis untersucht werden. Die Untersuchung ist hierbei auf die Steuerbarkeit bzw. Steuerpflicht von Ausgangsleistungen beschränkt. Auf den ggf. zum Ansatz kommenden Vorsteuerabzug wird aufgrund von individuellen Verhältnissen und Sachverhalten in den Kommunen, bei der bereits beschriebenen, beschränkten Datenlage nur tendenziell eingegangen werden können.

Der Deutsche Städte- und Gemeindetag rechnet durch eine „Umsatzsteuerpflichtigkeit öffentlicher Beistandsleistungen“ mit einem zu erwartenden Steuermehraufwand allein auf kommunaler Ebene von mindestens einer Milliarde Euro. Die Vorteile der erweiterten Vorsteuerabzugsberechtigung dürften „dagegen relativ bleiben“.<sup>157</sup> Bei einer Einwohnerzahl von 80,767 Mio Menschen in Deutschland im Jahr 2013 ergäbe sich rechnerisch maximal eine durchschnittliche Mehrbelastung ohne Berücksichtigung abzugsfähiger Vorsteuern von 12,38 € pro Jahr und Einwohner. Nach ersten überschlägigen

---

<sup>155</sup> § 15 Abs. 1, § 16 Abs. 2 UStG.

<sup>156</sup> § 18 Abs. 4 UStG.

<sup>157</sup> Landsberg, Gerd, Öffentliche Zusammenarbeit muss umsatzsteuerfrei bleiben!, Positionspapier des Deutschen Städte- und Gemeindebundes, [http://www.dstgb.de/dstgb/Home/Positionspapiere/%C3%96ffentliche%20Zusammenarbeit%20muss%20umsatzsteuerfrei%20bleiben!/Positionspapier%20IKZ\\_USt.pdf](http://www.dstgb.de/dstgb/Home/Positionspapiere/%C3%96ffentliche%20Zusammenarbeit%20muss%20umsatzsteuerfrei%20bleiben!/Positionspapier%20IKZ_USt.pdf), abgerufen am 12.11.2014.

Berechnungen der Kommunalen Spitzenverbände würde eine Besteuerung der Interkommunalen Zusammenarbeit, alleine bezogen auf der Kooperationsebene zwischen den Kommunen eine Mehrbelastung von ca. 10 € pro Jahr und Bürger verursachen.<sup>158</sup>

Die nachfolgend dargestellten kommunalen Einzelsachverhalte orientieren sich an der Einnahmenstruktur baden-württembergischer Kommunen.

Die Kommunen des Landes Baden-Württemberg verfügten im Jahr 2013 über Einnahmen von insgesamt rund 31 Milliarden Euro. Der Großteil der regelmäßigen Einnahmen stammt mit 41 Prozent aus Steuern. Die zweite wichtige Einnahmequelle der Kommunen stellten mit 35 Prozent die Finanzaufweisungen dar. Diese werden pauschal als allgemeine Zuweisungen oder zusätzlich als Zweckaufweisungen zum Ausgleich von Sonderlasten verteilt. Die verbliebenen rund 24 Prozent entfielen auf Einnahmen aus Gebühren, Beiträgen, Konzessionsabgaben etc.

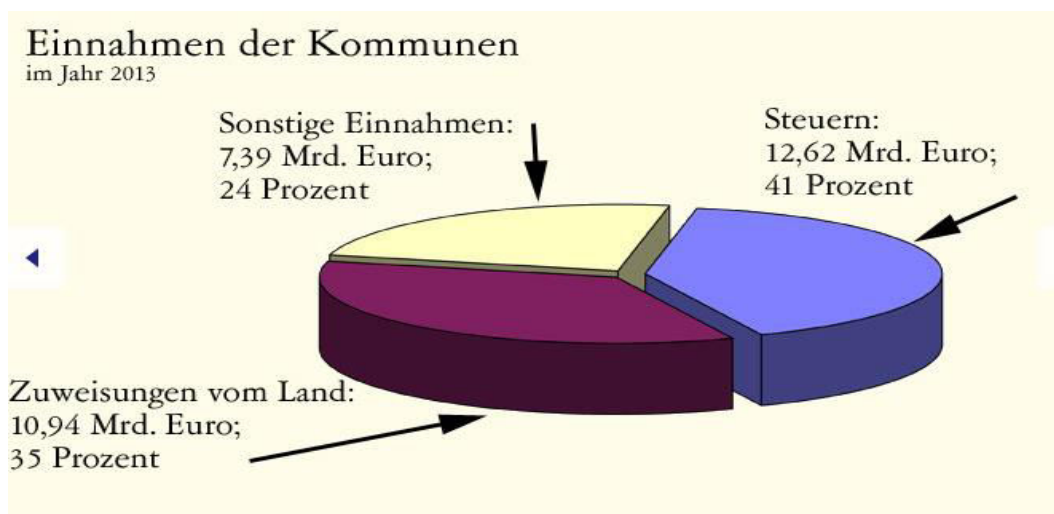


Abbildung 4: Einnahmen der Kommunen in Baden-Württemberg im Jahr 2013<sup>159</sup>

<sup>158</sup> Pithan, Claus Peter, Neugestaltung der Umsatzbesteuerung interkommunaler Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts aus kommunaler Sicht in NRW, DStZ 2014 Nr. 6, S. 211.

<sup>159</sup> Ministerium für Finanzen und Wirtschaft, Haushalt und Finanzen, <http://mfw.baden-wuerttemberg.de/de/haushalt-finanzen/haushalt/kommunalfinanzen/>, abgerufen am 20.10.2014.



## Steuern

Steuern sind nach § 3 Abgabenordnung Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen. Auch wenn die Erzielung von Einnahmen Nebenzweck sein kann, sind Steuern grundsätzlich kein Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinne, weil es an einem unmittelbaren Leistungsaustausch fehlt. Damit standen im Jahr 2013 41% der kommunalen Einnahmen nicht in Zusammenhang mit mehrwertsteuerrelevanten Leistungsaustauschen.

## Zuweisungen vom Land

Von den verbleibenden 59% der kommunalen Einnahmen im Jahr 2013 betrafen 35% Zuweisungen vom Land.

Nach nationalem Recht ergibt sich durch eine Zuweisung des Landes an eine Kommune keine Umsatzsteuerpflicht, weil die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG nicht erfüllt sind. So stellt die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben, wie z.B. der Unterhalt von Straßen i.d.R. keine wirtschaftliche Tätigkeit dar, weil Tätigkeiten in der Regel nicht durch einen BgA oder landwirtschaftlicher Betrieb nach § 4 Abs. 1 KStG ausgeführt werden.

Unter mehrwertsteuersystemrichtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG handeln öffentliche Einrichtungen, wie unter 4.3 dargestellt, dann nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt, wenn die jeweilige Tätigkeit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer erfolgt. Maßgebend sind also die Rechtsnormen, auf deren Grundlage die Einrichtung des öffentlichen Rechts nach außen tätig wird und nicht der Inhalt der Tätigkeit. Bezogen auf ein Leistungsverhältnis Land-Kommune ist die Rechtsgrundlage das öffentlich-rechtliche Haushaltsrecht. Soweit die Rückausnahme des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL wegen fehlender größerer Wettbewerbsverzerrungen nicht greift, bleiben Zuweisungen nach derzeitiger Rechtslage nicht steuerbar.

Kronthaler, früherer Richter am BFH vertritt hierzu die Auffassung, dass es bei innerstaatlichen Zuweisungen öffentlicher Mittel, bei denen „nicht mehr direkt der leistungserbringenden staatlichen Einheit, sondern dieser über eine andere – der „nutzenden“ staatlichen Einheit- Mittel zugewiesen werden“, ein „Internum“ des

Staates bleiben.<sup>160</sup> Ein die Erhebung von Umsatzsteuer rechtfertigender Endverbrauch findet nicht statt. Bei den Mittelzuweisungen des Landes unterliegen mittelzuweisende wie auch die mittelempfangenden staatlichen Stellen oder öffentliche Einrichtungen dem Haushaltsrecht, sodass die Haushaltsmittel den Haushaltskreis nicht verlassen. Es sei bisher nicht in Zweifel gezogen worden, so Kronthaler, dass der Staat seine öffentlichen Aufgaben nicht durch Eigenleistung erfüllen dürfe. Allen bisher, von der Rechtsprechung zur Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Einrichtungen entschieden Fälle ist gemeinsam, dass sie für ihre Tätigkeit Geld „von außen“, also von nichtöffentlichen natürlichen oder juristischen Personen bezogen haben.

Mit der Sonderrechtsregelung „Öffentliches Haushaltsrecht“ lässt sich innerhalb eines Landes hoheitliches Handeln begründen, nicht aber bei länderübergreifendem Einsatz von Haushaltsmitteln oder gar beim Transfer von Mitteln des Bundes auf eine Ländereinrichtung. Stellt die Zuweisung von Haushaltsmitteln auf der Grundlage des Haushaltsrechts keine „Abgabenerhebung“ dar, greift der von Art 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL nicht ein – größere Wettbewerbsverzerrungen sind nicht zu prüfen. Solange sich öffentliche Einrichtungen im „geschlossenen Haushaltskreis“ bewegen, sind sie nach der MwStSystRL nicht steuerpflichtig.<sup>161</sup>

Außerhalb des „geschlossenen Haushaltskreises“ können sich hinsichtlich der Mittelzuweisungen des Bundes an die Länder bei richtlinienkonformer Umsetzung der Besteuerung durchaus steuerbare Leistungsaustausche ergeben, wie der Haushaltsplan des Alb-Donau-Kreises beispielhaft zeigt.

Der Haushaltsplan 2014 des Alb-Donau-Kreis weist unter dem Produktbereich 5440-14 Bundesstraßen für den Unterhalt, Betrieb von Bundesstraßen einschließlich Rad- und Gehwegen Erstattungen vom Bund in Höhe von

---

<sup>160</sup> Kronthaler, Ludwig, „Hoheitliche Beistandsleistungen“ – steuerliche Konsequenzen der innerstaatlichen (Re-)Organisation – nach wettbewerblichen Prinzipien -, S. 7. [https://www.uni-muenster.de/imperia/md/content/agfortbildung/kronthaler\\_bochum\\_3.06.doc](https://www.uni-muenster.de/imperia/md/content/agfortbildung/kronthaler_bochum_3.06.doc), abgerufen am 1.11.2014.

<sup>161</sup> Kronthaler, Ludwig, „Hoheitliche Beistandsleistungen“ – steuerliche Konsequenzen der innerstaatlichen (Re-)Organisation – nach wettbewerblichen Prinzipien -, S. 10. [https://www.uni-muenster.de/imperia/md/content/agfortbildung/kronthaler\\_bochum\\_3.06.doc](https://www.uni-muenster.de/imperia/md/content/agfortbildung/kronthaler_bochum_3.06.doc), abgerufen am 1.11.2014.

1.659.700 € (2014) und 1.542.000 € (2013) aus. Für die durch den Landkreis unterhaltenen 164 km Bundesstraßen im Alb-Donau-Kreis stellt der Bund die genannten Mittel pauschaliert zur Verfügung.

### Sonstige Einnahmen

Die verbleibenden durchschnittlich 24% der Einnahmen baden-württembergischer Kommunen entfallen auf Einnahmen aus Gebühren, Beiträgen und Abgaben und sind daher hinsichtlich ihrer umsatzsteuerlichen Einordnung grundsätzlich relevant für eine detaillierte Betrachtung. Nachfolgend werden die einzelnen steuerlichen Sphären der Kommunen in Baden-Württemberg hinsichtlich einer Steuerpflicht der Betätigungen unter unionskonformer Auslegung des nationalen Umsatzsteuergesetzes systematisch betrachtet.

## **8.1 Auswirkungen im Bereich der Betriebe gewerblicher Art**

Im nationalen Umsatzsteuergesetz wurde mit § 2 Abs. 3 UStG eine Sonderregelung zur Abgrenzung von hoheitlichem und wirtschaftlichem Handeln geschaffen. Wird eine Tätigkeit unter nationalen körperschaftsteuerlichen Gesichtspunkten als BgA eingeordnet, ist sie in jedem Fall steuerbar, und zwar nach nationalen, wie auch nach den unionsrechtlichen Bestimmungen des Art. 9 MwStSystRL<sup>162</sup>.

Tätigkeiten von BgA lassen sich in unterschiedliche Fallgruppierungen einordnen. Es lassen sich Tätigkeiten, die steuerfrei sind, bei denen aber eine Optionsmöglichkeit auf die Steuerbefreiung zu verzichten besteht, von Tätigkeiten, die zwingend steuerfrei sind und steuerpflichtige Tätigkeiten unterscheiden. Innerhalb dieser drei Fallgruppen ergeben sich unterschiedliche Auswirkungen im Hinblick auf eine systemrichtlinienkonforme Besteuerung gegenüber der aktuellen Verwaltungspraxis.

### Fallgruppe 1: steuerfreie Tätigkeiten mit Optionsmöglichkeit zum Verzicht auf die Steuerbefreiung

Ein Beispiel hierfür sind die Konzessionsabgaben.

---

<sup>162</sup> Vgl. H 9 'Betrieb gewerblicher Art im Rahmen eines Hoheitsbetriebs' KStR 2004.

Gebietskörperschaften, unterhalten mit der Erzielung von Konzessionsabgaben, die Elektrizitätswerke und ähnliche Versorgungsbetriebe für die Verlegung ihrer Leitungen in öffentliche Wege und die Gewährung des ausschließlichen Versorgungsrechts im Gebiet der jPdöR bezahlen, nach der Kommentarliteratur<sup>163</sup> und der Verwaltungsauffassung<sup>164</sup> einen Betrieb gewerblicher Art. Durch den Verzicht auf die Selbstaussübung solcher Betriebe kann nicht sogleich als Ausübung der öffentlichen Gewalt angesehen werden.<sup>165</sup>

Die Rechtsprechung des 5. Senats des BFH kommt unter „gemeinschaftsrechtlicher Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG“ zum Ergebnis, dass eine Kommune immer als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen ist, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage tätig wird.<sup>166</sup> Nach der Rechtsprechung des BGH<sup>167</sup> stellt der Konzessionsvertrag seiner Rechtsnatur nach einen privatrechtlichen Vertrag dar, der dem bürgerlichen Recht zuzuordnen ist. Der Abschluss von Konzessionsverträgen durch Kommunen stellt demnach sowohl nach gängiger Verwaltungsauffassung wie auch unter gemeinschaftsrechtlicher Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG eine unternehmerische Tätigkeit dar.

Diese unternehmerische Tätigkeit ist nach § 4 Nr. 12a UStG steuerfrei. Mit Einführung des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) im Jahr 1998 wurde der Strommarkt liberalisiert. Seither besteht kein ausschließliches Recht mehr, ein Gemeindegebiet mit Strom zu versorgen. Das EnWG 2005<sup>168</sup> sieht allgemein vor, dass ein Betreiber eines Energieversorgungsnetzes anderen Unternehmen Zugang zum Strom- und Gasnetz gewähren muss. Damit kann eine jPdöR einem Energieversorgungsunternehmen kein ausschließliches Recht mehr verschaffen, die Gemeinde mit Strom oder Gas zu versorgen. Konzessionsabgaben sind in § 48

---

<sup>163</sup> Klenk in: Sölch/Ringleb UStG, § 2 Rz.255; Stadie in: Rau/Dürrwächter UStG, § 2 Anm. 949.

<sup>164</sup> Oberfinanzdirektion Münster, Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, [http://www.ofd-uenster.de/die\\_ofd\\_nrw/leitfaeden\\_arbeits\\_und\\_praxishilfen/PDF\\_Arbeitshilfen/Jur\\_pers\\_oeff\\_Recht.pdf](http://www.ofd-uenster.de/die_ofd_nrw/leitfaeden_arbeits_und_praxishilfen/PDF_Arbeitshilfen/Jur_pers_oeff_Recht.pdf), abgerufen am 10.12.2014. (Quelle ist insoweit inhaltsgleich zu baden-württembergischen Verwaltungsanweisungen der OFD Karlsruhe)

<sup>165</sup> H 9 'Ausübung hoheitlicher Gewalt' KStR 2004.

<sup>166</sup> BFH, Urteil v. 15.4.2010 – V R 10/09, vom 03.03.2011 V R 23/10, vom 10.11.2011 – V R 41/10-juris.

<sup>167</sup> BGH, Urteil v. 18.5.1995, Rz. 25-juris.

<sup>168</sup> § 20 Abs. 1 Satz 1 EnWG 2005 in der Fassung vom 26.7.2011,-juris

Abs. 1 Satz 1 EnWG dementsprechend nunmehr als Entgelte definiert, „die Energieversorgungsunternehmen für die Einräumung des Rechts zur Benutzung öffentlicher Verkehrswege für die Verlegung und den Betrieb von Leitungen, die der unmittelbaren Versorgung von Letztverbrauchern im Gemeindegebiet mit Energie dienen, entrichten.“ Die Konzessionsabgabe kann daher nicht auf die Einräumung eines ausschließlichen Rechts zur Energieversorgung einerseits und auf die Gestattung der Nutzung aller öffentlichen Straßen, Wege und Plätze andererseits aufgeteilt werden.

Nach jüngerer Rechtsprechung des BFH stellt die Einräumung des Rechts, Grundstücksteile für die Errichtung und den Betrieb von elektrischen Anlagen zu nutzen, eine nach § 4 Nr. 12 a UStG steuerfreie Vermietung von Grundstücken dar.<sup>169</sup> In der Folge ist der Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen zur Ausführung steuerfreier Vermietungsleistungen nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 4 Nr. 12 a UStG ausgeschlossen. Jedoch besteht unter den Voraussetzungen des § 9 UStG die Option, auf die Steuerbefreiung der Umsätze zu verzichten.

Durch eine mehrwertsteuersystemrichtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG ergeben sich nach alledem keine nachteiligen Auswirkungen gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis.

#### Fallgruppe 2: Zwingend steuerfrei bleibende Tätigkeiten, dargestellt am Beispiel kommunaler Kindergärten

Die Unterhaltung kommunaler Kindergärten und Kindertagesstätten stellt keine hoheitliche Tätigkeit dar, sondern begründet ebenfalls einen BgA. Dies gilt nach dem Urteil des BFH<sup>170</sup> für die von Kommunen betriebenen Kindergärten unbeschadet des Rechtsanspruchs von Kindern ab dem vollendeten dritten Lebensjahr auf Förderung in Tageseinrichtungen nach § 24 SGB VIII.

Nach der Verwaltungsauffassung in Baden-Württemberg soll hingegen dann kein BgA vorliegen, wenn die Benutzung des Kindergartens oder der Kindertagesstätte insgesamt gebührenfrei ist, weil die Einrichtung dann ohne Einnahmeerzielungsabsicht i.S. des § 4 Abs.1 KStG betrieben wird, oder wenn

---

<sup>169</sup> BFH, Urt. v. 14.3.2012 – XI R 8/10, Rz. 32– juris.

<sup>170</sup> BFH vom 12.7.2012, IR 106/10, BStBl. II 2012, 837.

Kindergärten / Kindertagesstätten kirchlicher Einrichtungen aufgrund des Verkündigungsauftrags der Kirche zum hoheitlichen Bereich zugeordnet werden. Unter gemeinschaftsrechtlicher Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG ist die jPdöR mit dem Betrieb von Kindergärten / Kindertageseinrichtungen Unternehmer, da den Kindergartenbeiträgen privatrechtliche Verträge zugrunde liegen.

Die Differenzierungen zwischen BgA / Steuerpflichtiger und Nicht-BGA bleiben für die Umsatzbesteuerung jedoch ohne weitere Auswirkung, denn Kindergärten und Kindertagesstätten fallen grundsätzlich unter die Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 23 UStG. Eine Option zur Steuerpflicht dieser Umsätze ist nach § 9 UStG ausgeschlossen. Durch eine mehrwertsteuersystemrichtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG ergeben sich in dieser Fallgruppierung keinerlei nachteilige Auswirkungen gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis.

#### Fallgruppe 3: Leistungen, die steuerpflichtig sind

Hier gibt es Tätigkeiten, die regelmäßig zu einer Umsatzsteuerzahllast führen, und Tätigkeiten bzw. Einzelsachverhalte, die zu einem Vorsteuerüberschuss führen können. Die Tätigkeit der Gutachterausschüsse bei den Kommunen in Baden-Württemberg ist ein Beispiel für eine unternehmerische Tätigkeit im Rahmen eines BgA<sup>171</sup>, die regelmäßig zu einer Zahllast führt.

Die Gutachterausschüsse für Grundstückswerte erbringen folgende Leistungen<sup>172</sup>:

1. Erstattung von Gutachten über den Verkehrswert von Grundstücken für Behörden, Gerichte und private Auftraggeber.
2. Führung einer Kaufpreissammlung und die Erteilung von Auskünften aus dieser Sammlung.
3. Ermittlung und Veröffentlichung von Bodenrichtwerten und sonstiger für die Wertermittlung erforderlicher Daten.

Aus steuerlicher Sicht sind die unter 2. und 3. beschriebenen Tätigkeiten sowohl nach der Verwaltungspraxis wie auch unter Berücksichtigung der Vorgaben nach der MwStSystRL dem hoheitlichen Handlungsbereich zuzuordnen, weil diese den

---

<sup>171</sup> R 10 Abs. 9 KStR 2004.

<sup>172</sup> § 193, 195 BauGB.

Gutachterausschüssen nach dem Verwaltungsrecht eigentümlich und vorbehalten sind, bzw. keiner Wettbewerbsverzerrung unterliegen. Die unter 1. beschriebenen Tätigkeiten werden aufgrund privatrechtlicher Verträge vereinnahmt und können auch von privaten Sachverständigen oder Gutachtern durchgeführt werden. Sie stellen aufgrund der bestehenden Wettbewerbssituation national wie europarechtlich keine hoheitliche Tätigkeit dar. Es handelt sich insoweit um eine wirtschaftliche Tätigkeit.

Der Verwaltungsauffassung entsprechend kommt für die steuerliche Beurteilung als BgA dem Umfang der wirtschaftlichen Tätigkeiten eine besondere Bedeutung zu. Bis zu einem nachhaltigen Jahresumsatz von 30.678 € ist nach körperschaftsteuerlichen Grundsätzen grundsätzlich kein BgA anzunehmen. Durch diese Praxis ist im Verhältnis der Kommunen untereinander wie auch zu privaten Anbietern der Neutralitätsgrundsatz verletzt, weil insoweit, wie ein Gutachterausschuss Einnahmen oberhalb der 30.687 €-Grenze vereinnahmt als BgA wie ein privater Anbieter umsatzsteuerpflichtig ist, während die Kommune mit Einnahmen unterhalb dieser Freigrenze unversteuerte Leistungen erbringt.

Die in Zusammenhang mit umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen stehenden, abzugsfähigen Vorsteuern sind regelmäßig geringer als die Umsatzsteuer auf steuerpflichtige Ausgangsumsätze, da überwiegend Aufwendungen für Gutachter entstehen, die in Baden-Württemberg überwiegend Nichtunternehmer sind.<sup>173</sup>

Die steuerlichen Auswirkungen der einzelnen BgA belaufen sich bei einer richtlinienkonformen Umsatzbesteuerung der jPdöR auf maximal 4.899,60 €. Dies ist der Umsatzsteuerbetrag, wie er in den Einnahmen von 30.678 € bei einem angenommenen Steuersatz von 19 Prozent maximal enthaltenen ist. Anlage 2, Seite V f. enthält hierzu zwei Beispiele von kommunalen Haushaltsplänen, welche die derzeitige Verwaltungspraxis widerspiegeln.

Andere Tätigkeiten kommunaler BgA können dem gegenüber auch zu Vorsteuerüberschüssen führen, wie das in der Anlage 2, Seite VII dargestellte

---

<sup>173</sup> Ergebnis eigener Beobachtungen zu den Strukturen und der Zusammensetzung baden-württembergischer Gutachterausschüsse im Rahmen der Mitgliedschaft verschiedener kommunaler Gremien.

Einzelbeispiele zeigt. Hier ist der zum Abzug gelangende Vorsteuerabzug höher als die in Ausgangsleistungen enthaltene Mehrwertsteuer.

Die Parkplatzbewirtschaftung durch jPdöR ist ein Beispiel, in dem sich die Differenzen zwischen der Verwaltungspraxis und den Vorgaben der MwStSystRL sowie der Rechtsprechung des BFH deutlich zeigen.

Werden gebührenpflichtige Parkplätze von Gemeinden, auf eigenem oder gepachtetem Grund und Boden unterhalten, handelt es sich nach der Rechtsprechung des BFH<sup>174</sup> und der Verwaltungspraxis<sup>175</sup> um BgA, auch wenn sich die jPdöR der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient.

Der Betrieb von Parkuhren oder Parkscheinautomaten wurde nach früherer Rechtsprechung des BFH<sup>176</sup> und derzeit geltender Verwaltungsauffassung<sup>177</sup> hingegen als Ausübung öffentlicher Gewalt i.S.d. § 4 Abs. 5 KStG angesehen, soweit er im Rahmen der StVO durchgeführt wird. Ein Wettbewerbsverhältnis zu privaten Anbietern hatte der BFH in seiner früheren Rechtsprechung insoweit nicht erkannt, wie infolge einer Benutzung der Parkplätze aus Gründen der Sicherheit und Ordnung des Verkehrs gem. § 45 StVO durch Aufstellen von Parkuhren/Parkscheinautomaten und Verkehrszeichen erfolgte.

In seiner neueren Rechtsprechung ordnet der BFH<sup>178</sup> die aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorschriften eingerichtete Parkplätze und privatrechtlich kostenpflichtig bereitgestellte Parkplätze als gleichwertig ein.

Das Urteil ist im Bundessteuerblatt II nicht veröffentlicht und wird von der Verwaltung daher nicht angewendet. Hierdurch hat die öffentliche Hand einen Steuervorteil, der für private Anbieter einen nicht zu rechtfertigenden Wettbewerbsnachteil nach sich ziehen kann. Die konkreten steuerlichen Auswirkungen einer am Unionsrecht orientierten Besteuerung sind hier jedoch von der Höhe der abzugsfähigen Vorsteuern abhängig. Sie werden in den

---

<sup>174</sup> BFH, 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431, 432.

<sup>175</sup> R 10 Abs. 4 S. 2 KStR 2004.

<sup>176</sup> BFH 27.2.2003, BStBl. II 2004, 431f, R 10Abs. 4 S. 1 KStR 2004.

<sup>177</sup> R 10 Abs. 4 S. 1 KStR 2004.

<sup>178</sup> BFH, Urteil vom 1.12.2011, V R 1/11, BFHE 236,235.



Praxisfällen jedoch tendenziell nachteilig sein, da bei zum Ansatz kommenden hohen Vorsteuerbeträgen die Gestaltung im Privatrecht grundsätzlich möglich ist.

## 8.2 Auswirkungen im Bereich der Vermögensverwaltung

Die Vermögensverwaltung wird im Körperschaftsteuerrecht bisher der nicht steuerbaren Sphäre zugerechnet. Nach den Regeln des Körperschaftsteuerrechts stellt die Vermögensverwaltung keinen Betrieb gewerblicher Art dar, soweit sie bei natürlichen Personen zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt.<sup>179</sup>

Das europäische Mehrwertsteuerrecht hingegen rechnet die Vermögensverwaltung grundsätzlich der steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit zu. Der EuGH hat mit Urteil vom 4.6.2009 in der Rechtssache *Salix*<sup>180</sup> entschieden, dass die Vermietung von Verwaltungsvermögen nach den Regeln des Privatrechts keine Tätigkeit einer Einrichtung des öffentlichen Rechts ist, die ihr „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ obliegt (Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL).

Richtlinienkonform hat der BFH im Urteil vom 15.4.2010<sup>181</sup> den Begriff der Vermögensverwaltung gleichsam endgültig umsatzsteuerrechtlich für bedeutungslos erklärt. Zuletzt hat der BFH mit Urteil vom 13.2.2014<sup>182</sup> entschieden, dass eine Gemeinde bei einer auf zivilrechtlicher Grundlage erfolgenden Vermietung von Standflächen für eine Kirmesveranstaltung als Unternehmer nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG handelt.

Damit verhält sich die bisherige Besteuerungspraxis insoweit in Deutschland nicht gemeinschaftsrechtskonform.

Viele Bereiche der kommunalen Vermögensverwaltung stehen in Zusammenhang mit Grundstücksüberlassungen. Ob hier eine Vermietungs- oder Verpachtungsabsicht vorliegt, richtet sich umsatzsteuerrechtlich aufgrund richtlinienkonformer Auslegung nicht nach den Vorschriften nationalen Rechts.<sup>183</sup> Das grundlegende Merkmal des Begriffs der Vermietung von Grundstücken i.S.d.

---

<sup>179</sup> EuGH, Urteil vom 4.6.2009 – Rs. C-102/08 – *Salix* – juris.

<sup>180</sup> EuGH, Urteil vom 4.6.2009 – Rs. C-102/08 – *Salix* – juris.

<sup>181</sup> BFH, Urteil vom 15.4.2010 – V R 10/09, BFHE 229, 416.

<sup>182</sup> BFH, Urteil vom 13.2.2014 – V R 5/13, UR 14/2014 S. 566ff.

<sup>183</sup> BFH, Urteil vom 7.7.2011 – V R 41/09, BStBl. II 2014, 73.

Art. 135 Abs.1 Buchstabe l MwStSystRL besteht darin, dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht einzuräumen, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.<sup>184</sup>

Die Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken fallen grundsätzlich unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12a USt. Zur Feststellung von Differenzen zwischen der Besteuerungspraxis und einer Besteuerung nach Maßgabe der MwStSystRL sind daher lediglich die ggf. nicht steuerbefreiten Entgeltanteile und Umsätze, bei denen zur Steuerpflicht optiert werden kann relevant.

Wenn das Vermietungselement prägend ist, hat eine Aufteilung des Entgelts in einen steuerbefreiten und einen steuerpflichtigen Entgeltsanteil nicht zu erfolgen.<sup>185</sup> Auch die mit der Vermietung zusammenhängenden Dienstleistungen können eine mit der Vermietung eine einheitliche Leistung darstellen.<sup>186</sup> So erfolgt nach der Rechtsprechung von BFH<sup>187</sup> und EuGH<sup>188</sup> die Überlassung von Standplätzen auf Wochenmärkten an Markthändler als eine einheitliche Leistung. Der Begriff der Vermietung von Grundstücken umfasst neben den Gegenständen, die den Hauptgegenstand der Vermietung bilden, notwendigerweise auch deren Zubehör.<sup>189</sup>

In Fortführung seiner früheren Rechtsprechung<sup>190</sup> bestätigt der BFH, dass die Standplatzvermietung im vollen Umfang gem. § 4 Nr. 12a UStG steuerfrei erfolgt. Mit nachteiligen Auswirkungen einer unionsrechtskonformen Auslegung des § 2 Abs. 3 EStG ist in diesen Bereichen nicht zu rechnen.

---

<sup>184</sup> EuGH, Urteil vom 16.12.2010 – Rs C-270/09 – MacDonald Resorts Ltd, EuGHE 201, I-13179, UR 2011, 462- Rz.46.

<sup>185</sup> BFH, Urteil vom 24.1.2008 – V R 12/05, BStBl.II 2009, 60, BFH, Urteil vom 13.2.2014, V R 5/13, BFHE 245,92.

<sup>186</sup> BFH, Urteil vom 17.11.2014 V R 5/13 – juris.

<sup>187</sup> BFH, Urteil vom 24.1.2008 – V R 12/05, BStBl.II 2009, 60, BFH, Urteil vom 13.2.2014, V R 5/13, BFHE 245,92.

<sup>188</sup> EuGH, Urteil vom 27.9.2012 – Rs C-392/11 – Field Fisher Waterhouse, UR 2012,964.

<sup>189</sup> EuGH, Urteil vom 13.7.1989 – Rs. 173/88, EuGHE 1989, 2763.

<sup>190</sup> BFH, Urteil vom 24.1.2008 – V R 12/05, BFHE 221, 310, BStBl. II 2009,60.

Bei der Überlassung von Stadt- und Mehrzweckhallen durch jPdöR ist zu klären, ob ein gemischter Vertrag –steuerfreie Grundstücksvermietung und steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen- oder ein Vertrag besonderer Art –einheitliche steuerpflichtige Leistung- anzunehmen ist. Die Leistung beurteilt sich nach Verwaltungsauffassung<sup>191</sup> aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers unter Berücksichtigung der vorgesehenen Art der Nutzung und hilfsweise aus der Ausstattung der überlassenen Räumlichkeiten. Bei einer Überlassung an Endnutzer (Sporttreibende oder aktive Überlassung an Sportvereine) ist grundsätzlich von einer einheitlichen steuerpflichtigen Leistung –Vertrag besonderer Art- auszugehen.

Erfolgt die Überlassung der Stadt-/Mehrzweckhalle und der darin befindlichen Betriebsvorrichtungen ohne weitere Verpflichtung an einen Sportverein zur Überlassung an seine Mitglieder liegt ein gemischter Vertrag vor.

Bei einer unmittelbaren Überlassung der Stadt-/Mehrzweckhalle an den Endverbraucher/Nutzer für sonstige Zwecke wie Hochzeitsveranstaltung, Geburtstagsfeier, Mitgliederversammlung, liegt im Regelfall ein gemischter Vertrag vor.<sup>192</sup> Werden jedoch die überlassene Betriebsvorrichtungen (z.B. Bestuhlung, Bühne, Beleuchtung-, Lautsprecheranlage) vom Endverbraucher benötigt, ist ein Vertrag besonderer Art anzunehmen.<sup>193</sup>

Nachteilige Auswirkungen für die Besteuerung von Ausgangsleistungen sind auch hier nicht zu erwarten. Doch können generelle Aussagen aufgrund der grundsätzlich gestaltbaren Rechtsverhältnisse zwischen den Marktteilnehmern und der unterschiedlichsten Nutzungsverhältnisse von Grundstücken/Grundstücksanteile nicht gemacht werden.

Eine Option nach Maßgabe des § 9 UStG ist nur insoweit möglich, als das die Leistung an einen Unternehmer an dessen der Regelbesteuerung unterliegendes Unternehmen erfolgt. § 9 Abs.2 UStG beruht unionsrechtlich auf Art. 137 Abs. 1 a MwStSystRL. Danach können die Mitgliedsstaaten ihren Steuerpflichtigen das

---

<sup>191</sup> Abschn. 4.12.11 Abs. 4 Satz 1 UStAE.

<sup>192</sup> Abschn. 4.12.11 Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 UStAE.

<sup>193</sup> Abschn. 4.12.11 Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 Satz 2 UStAE.

Recht einräumen, sich bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für eine Besteuerung zu entscheiden. Dabei sind die Mitgliedsstaaten gem. Art. 137 Abs. 2 MwStSystRL berechtigt, die Einzelheiten für die Inanspruchnahme des Wahlrechts festzulegen. Wie der BFH feststellt<sup>194</sup>, stehen die in § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG für den Verzicht genannten Voraussetzungen im Einklang mit dem Unionsrecht. „Es ist insbesondere mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität vereinbar, das Recht zum Verzicht auf die Steuerfreiheit bei einer Vermietung davon abhängig zu machen, dass der Mieter nicht nur Unternehmer ist, sondern das Mietobjekt auch für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.“ Ein vollständiger Abzug von Vorsteuern aus den Anschaffungs-/Herstellungskosten scheidet in vielen Fällen der kommunalen Praxis aufgrund der Nutzungen im nichtwirtschaftlichen Bereich trotz Optionsmöglichkeit jedoch aus. (Für den Vorsteuerabzug gelten die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 2.1.2012, BStBl. I 2012, S. 60.)

Wie Hüttemann<sup>195</sup> dennoch feststellt, nehmen die Kommunen die ertragsteuerliche Verschonung von Vermietungseinkünften „gerne mit, während sie gleichzeitig bei der Umsatzsteuer für ihre Unternehmereigenschaft kämpfen, um bei größeren Immobilieninvestitionen in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu gelangen.“

### **8.3 Auswirkungen im Bereich der Beistandsleistungen**

Unter „Beistandsleistungen“ oder „Amtshilfe“ sind Sachverhalte zu verstehen, in denen jPdöR für eine andere jPdöR bestimmte Aufgaben oder Tätigkeiten aus deren Hoheitsbereich durchführen und dafür einen Aufwandsersatz erhalten. Die Formen der interkommunalen Zusammenarbeit sind vielfältig. An Praxisbeispielen lassen sich z.B. die Zusammenarbeit im Bereich EDV, die Personalgestaltung, ein gemeinsames Rechnungswesen, die Überlassung von Sportstätten, Bädern und gemeinsame Datenverarbeitungszentren nennen.

Ein entsprechender Leistungsaustausch zwischen öffentlich-rechtlichen Trägern unterlag in der Vergangenheit als hoheitliches Handeln keiner

---

<sup>194</sup> BFH, Urteil vom 24.4.2014 V R 27/13, BStBl. II 2014, 732.

<sup>195</sup> Hüttemann, Rainer, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, in: UR 7/2009, S. 309.

Umsatzbesteuerung. Gegenwärtig ergibt sich entsprechend der Verwaltungspraxis folgendes Kontrollschema bzw. folgende Reihenfolge hinsichtlich der Prüfung der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft einer öffentlichen Trägerkörperschaft: Erfolgt die Tätigkeit auf privatrechtlicher Vertragsgrundlage ist diese unternehmerisch (wirtschaftlich) mit der Folge, dass die Leistung steuerbar ist. Wird hingegen die Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Vertragsgrundlage erbracht, wird sie dem Hoheitsbetrieb bzw. dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet. Eine Prüfung des Ausnahmetatbestands „wettbewerbsrelevante Tätigkeit“, der eine steuerbare Leistung zur Folge hätte, findet nicht statt. Die Verwaltungsauffassung zu den Beistandsleistungen stellt für die umsatzsteuerliche Betrachtung bei der leistenden jPdöR in letzter Konsequenz darauf ab, in welchen Tätigkeitsbereich (BgA oder Hoheitsbereich) die Leistung von der empfangenden jPdöR verwendet werden.

Wirtschaftliche Tätigkeit einer jPdöR führt nicht zur Ausübung hoheitlicher Gewalt, wenn sie für den wirtschaftlichen Bereich einer anderen jPdöR erfolgt. Dies gilt auch, wenn sie als Amtshilfe bezeichnet wird.

Eine solche Sphärensubsumption sieht die umsatzsteuerliche Systematik aber nicht vor. Die Abgrenzung von privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Verträgen erfolgt nach dem Gegenstand und dem Zweck der vertraglichen Regelung. Die Zuordnung der jeweiligen Vertragsart kann in spezifischen Einzelfällen, wie Pithan ausführt<sup>196</sup> sogar zu Komplikationen führen. Dass es sich nicht nur um ein latentes Risiko handle, zeige ein aktuelles Revisionsverfahren, das beim BFH anhängig ist. In der vorinstanzlichen Entscheidung hatte das FG Münster<sup>197</sup> nach Kriterien für die Einstufung als öffentlich-rechtlicher Vertrag entschieden.

---

<sup>196</sup> Pithan, Claus Peter, Neugestaltung der Umsatzbesteuerung interkommunaler Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts aus kommunaler Sicht in NRW, DStZ 2014 Nr. 6, S. 207f.

<sup>197</sup> FG Münster v. 16.4.2013, 15 K 227/10 U, EFG 2013, 1266, Rev. BFH, 20.3.2014, XI R 26/13 - juris.

In jüngeren Urteilen nimmt der BFH<sup>198</sup> im Wege der unionsrechtlichen Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG ein umsatzsteuerrelevantes Handeln dann an, wenn eine Zusammenarbeit öffentlicher Akteure entweder auf einer privatrechtlichen Grundlage erfolgt, oder wenn auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen auch von privaten Akteuren hätten bezogen werden können. Keine Umsatzsteuerpflicht entsteht demnach lediglich bei staatlichem Handeln gegenüber dem Bürger auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ohne Wettbewerb zu privaten Unternehmen und bei klassischer Rechts- und Amtshilfe. So hat der BFH bereits am 21.9.1989<sup>199</sup> zu Blutalkoholuntersuchungen eines chemischen Untersuchungsamtes im Auftrag von Polizeibehörden entschieden, dass „auch in Fällen der Amtshilfe nach den allgemeinen Grundsätzen vorzugehen“ ist. Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage schließen die Ausübung öffentlicher Gewalt im Sinne des Umsatzsteuerrechts aus.

Mit seinem „Sport- und Freizeithallenurteil“ vom 10.11.2011<sup>200</sup> hat der BFH seine Rechtsprechung zur Nichtsteuerbarkeit von hoheitlichen Beistandsleistungen zwischen jPdöR ausdrücklich aufgegeben. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung<sup>201</sup> kommt der BFH in seiner Entscheidung vom 10.11.2011 zum Ergebnis, dass die sog. Beistandsleistungen, die zwischen jPdöR erbracht werden, auch dann der Umsatzbesteuerung unterliegen, wenn diese zwar auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, dabei jedoch im Wettbewerb zu Leistungen Privater erbracht werden.

Die Finanzverwaltung hat bisher davon abgesehen, diese Entscheidung im Bundessteuerblatt II zu veröffentlichen. Die Verwaltungsauffassung ist damit mit dem Unionsrecht nicht vereinbar. Auch ist die entgegenkommende Auffassung der Finanzverwaltung zur steuerlichen Behandlung von hoheitlichen

---

<sup>198</sup> BFH, Urteil vom 10.11.2011 V R 41/10, BFHE 235/554.

<sup>199</sup> BFH vom 21.9.1989, V R 89/85, BStBl. II, S. 95.

<sup>200</sup> BFH, Urteil vom 10.11.2011, V R 41/10, BFHE 235,554.

<sup>201</sup> BFH, Urteil vom 10.11.2011, V R 41/10, BFHE 235, Rz. 26.

Beistandsleistungen als Form interkommunaler Zusammenarbeit bereits beim Bundesrechnungshof auf heftige Kritik gestoßen.<sup>202</sup>

Nach Auffassung Pithans ist bei der überwiegenden Anzahl von Fällen interkommunaler Zusammenarbeit eine Markteintrittsmöglichkeit eines Privaten i.d.R. zu verneinen, da Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer durch europäisches Primärrecht verliehenen und geschützten Selbstverwaltungshoheit Leistungen austauschen.<sup>203</sup>

Wie Englisch schlüssig darstellt<sup>204</sup>, lassen sich allgemeingültige Aussagen über die umsatzsteuerlichen Auswirkungen interkommunalen Zusammenarbeit auf der Basis maßgeblicher Rechtsprechungsgrundsätze nicht treffen. Zu vielgestaltig sind die bundesweit praktizierten Kooperationsformen.

Seiner Ansicht nach bedarf es einer fallgruppenorientierten Differenzierung anhand der einzelnen Merkmale des Tatbestands unternehmerischer Leistungserbringung i.S.d. §§ 1,2 UStG. Englisch unterscheidet hierbei die Fallgruppen „gelegentliche Amtshilfe“, „kein Leistungsaustausch zwischen beteiligten Gemeinden“, „Fehlen konkreter Leistungen für einzelne Kommunen“.

Eine interkommunale Kooperation könne nur dann mit USt belastet werden, wenn der durchführende Rechtsträger als Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG Leistungen gegen Entgelt erbringt. Das gelte auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts als Leistungserbringer, denn die Sonderregelung zum Betrieb gewerblicher Art nach § 2 Abs. 3 UStG bilde keinen Alternativtatbestand zum allgemeinen Unternehmerbegriff, sondern schränke ihn nur ein.<sup>205</sup>

---

<sup>202</sup> Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts, Bundestagsdrucksache 15/4081.

<sup>203</sup> Pithan, Claus Peter, Neugestaltung der Umsatzbesteuerung interkommunaler Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts aus kommunaler Sicht in NRW, DStZ 2014 Nr. 6, S. 215.

<sup>204</sup> Englisch, Joachim: Umsatzsteuerpflicht bei interkommunaler Kooperation, UR 15/2013, S. 570-581.

<sup>205</sup> BFH, Urt. v. 28.10.2004 – V R 10/09, UR 2010, 646 = BFH7NV 2010, 1574.

Nicht wirtschaftlich, und damit unternehmerisch aktiv seien solche interkommunalen Vereinigungen, die zwar eine Kostenumlage von den angeschlossenen Gemeinden erheben, aber weder diesen Gemeinden noch Dritten eine Leistung, d.h. einen konkreten verbrauchsfähigen Vorteil<sup>206</sup> verschaffen. Lässt sich weder den einzelnen Mitgliedern noch Dritten ein spezifischer Nutzen – d.h. ein individuell quantifizierbarer oder sonst messbarer Nutzen – zurechnen, solle die Vereinigung nicht unternehmerisch tätig sein. Diese Auffassung ist zuletzt in der EuGH-Entscheidung VNLTO so bestätigt worden.<sup>207</sup> Die Rechtsprechungslinie ist derzeit kraft EuGH-Judikatur bindende unionsrechtliche Vorgabe und der BFH hat sich ihr in den letzten Jahren angenähert<sup>208</sup>: „Ausgangspunkt ist danach stets die Frage, inwieweit entgeltliche Vorteile der Mitglieder jeweils konkret festzustellen sind.“ Eine von den Mitgliedern einer solchen Vereinigung erhobene Kostenumlage stellt sich damit als „echter“, d.h. als nicht steuerbarer Zuschuss dar.

Nicht unternehmerisch ist nach schlüssiger Auffassung Englischs das bloß gelegentliche, nicht auf Wiederholung angelegte Tätigwerden einer kommunalen Einrichtung im Rahmen interkommunaler Amtshilfe.

Trägt im Rahmen interkommunaler Zusammenarbeit jeder der beteiligten Kommunen ausnahmsweise die ihnen entstehenden Kosten jeweils selbst, so fehlt es gänzlich an einem entgeltlichen Leistungsaustausch.

Englisch kommt zu dem Ergebnis<sup>209</sup>, dass die umsatzsteuerlichen Rechtsprechungsänderungen „keine signifikanten Auswirkungen auf die interkommunale Kooperation haben sollten.“ Insbesondere bei langfristig angelegten Formen interkommunaler Kooperation sei „deren öffentlich-rechtliche Durchführung einer Organisationsprivatisierung unter umsatzsteuerlichen Aspekten im Regelfall klar vorzugswürdig.“ Bei privatrechtlich organisierter Zusammenarbeit wird die Umsatzsteuerpflicht von der MwStSystRL

---

<sup>206</sup> EuGH, Urt. v. 29.2.1996 – Rs. C-215/94 – Mohr, EuGHE 1996, I-959 = UR 1996, 119 – Rz. 21f.

<sup>207</sup> EuGH, Urt. v. 12.2.2009 – Rs. C-515/07 – VNLO, EuGHE 2009, I-839 = UR 2009, 199 – Rz. 20 und 30.

<sup>208</sup> BFH, Beschluss vom 22.12.2011 – XI B 17/11, BFH/NV 2012, 818.

<sup>209</sup> Englisch, Joachim, Umsatzsteuerpflicht bei interkommunaler Kooperation, UR 15/2013, S. 578.



unwiderlegbar vermutet. Doch kann bei hohem Investitionsbedarf zu Beginn einer Kooperation, so Englisch, zumindest in der Anfangsphase die privatrechtliche Einkleidung Vorteile mit Blick auf den Vorsteuerabzug aufweisen.

Wie Englisch kommt Pithan zu dem Ergebnis, dass bereits durch die bestehenden europarechtlichen Vorgaben die Möglichkeit gegeben ist, sowohl interkommunale Zusammenarbeit als auch allgemeine Kooperationen zwischen jPdöR in der überwiegenden Mehrzahl nicht der USt zu unterwerfen.<sup>210</sup>

Wie komplex und schwierig die Abgrenzungsfragen zwischen wirtschaftlichem und hoheitlichem Handeln dennoch sind, zeigt das Beispiel interkommunaler Zusammenarbeit im Bereich der Personalüberlassung. Der BFH wertet die Überlassung von Personal und Sachmitteln grundsätzlich als eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL, unterstellt sie aber Art 13 Abs. 1 MwStSystRL, soweit sie auf einer Sonderregelung des öffentlichen Rechts, wie im Urteilsfall z.B. der Hochschulnebenberufungsverordnung beruht.<sup>211</sup> Die im nationalen Recht vorzunehmende Abgrenzung Hoheitsbetrieb /BgA nimmt der BFH sodann teleologisch und richtlinienkonform anhand Art. 13 Abs.1 Unterabs. 2 MwStSystRL vor und fragt, ob die Zuordnung der Tätigkeit zum Hoheitsbetrieb zu Wettbewerbsverzerrungen gegenüber privatwirtschaftlichen Unternehmen führt. Insoweit sieht er die Sache jedoch als nicht spruchreif an und verweist auf die Ausgangsinstanz zur weiteren Sachaufklärung zurück (FG Münster).<sup>212</sup>

## **8.4 Auswirkungen im Bereich der Daseinsvorsorge und der Leistungen aus dem Kernbereich der Verwaltung**

Der Ausdruck „Daseinsvorsorge“ stammt vom deutschen Sprachdienst der EU. Gemeinschaftsrechtlich diente der Begriff der Zuordnung gemeinwohlorientierter Leistungen, die eine Sonderbehandlung erfordern.<sup>213</sup>

---

<sup>210</sup> Pithan, Claus Peter, Neugestaltung der Umsatzbesteuerung interkommunaler Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts aus kommunaler Sicht in NRW, DStZ 2014 Nr. 6, S. 205-216.

<sup>211</sup> BFH, 15.4.2010 – V R 10/09, BFHE 229, 416.

<sup>212</sup> Seer/Klemke: „Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb, BB 34.2010, S. 2021.

<sup>213</sup> Hoppe, Uechtritz, Reck, Handbuch Kommunale Unternehmen, S. 22.

Der Europäische Rat von Lissabon (23./24.3.2000) verfolgte die Absicht, den Wettbewerbsgedanken bei Daseinsvorsorgeleistungen zu verstärken. Erfahrungen in Daseinsvorsorgebereichen, die dem Wettbewerb geöffnet worden sind hätten gezeigt, dass Dienste von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse, Binnenmarkt und gemeinschaftliche Wettbewerbspolitik einander ergänzen.<sup>214</sup> Wo Wettbewerb mit dem Daseinsvorsorgeauftrag vereinbar ist, sollte er möglichst rasch eingeführt werden. Wo aber besondere Gegebenheiten dem Wettbewerb entgegenstehen, dürfe er überhaupt nicht eingeführt werden. Der Wettbewerb habe in diesem Zusammenhang nur eine dienende Funktion, um den günstigsten Anbieter für die Erfüllung der öffentlichen Aufgabe zu ermitteln.

Ronellenfitsch vertritt hierzu die Meinung, dass Bestrebungen der Kommission und zahlreicher Autoren, dem reinen Wettbewerbsprinzip auch im Daseinsvorsorgebereich zum Durchbruch zu verhelfen und öffentlich-rechtliche Bindungen nur als lästige Ausnahmen hinzunehmen,<sup>215</sup> entschieden entgegenzutreten ist. Im Konfliktfall zwischen Daseinsfürsorge und freiem Wettbewerb folge aus dem Primärrecht im Zweifel der Vorrang der Daseinsvorsorge. Jedes andere Verständnis würde die europäische Integration zurückschrauben und die EU auf eine reine Wirtschaftsgemeinschaft reduzieren.<sup>216</sup>

Hinsichtlich des Kostenfaktors Umsatzsteuer auf die der Daseinsvorsorge dienenden Leistungen sind auf Basis des Gemeinschaftsrechts entgeltliche Leistungen nach Lippross wie folgt zu kategorisieren<sup>217</sup>:

#### Leistungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt, dargestellt an den Beispielen Müllentsorgung und Bestattungsleistungen

Nach der Verwaltungsauffassung werden Leistungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt erbracht, wenn die Gemeinde diese nach den eigens für juristische

---

<sup>214</sup> Hoppe, Uechtritz, Reck, Handbuch Kommunale Unternehmen, 3. Auflage, S. 22, Rz.9.

<sup>215</sup> Ronellenfitsch, Lisa in: Hoppe, Uechtritz, Reck, Handbuch Kommunale Unternehmen, 3. Auflage, S. 23.

<sup>216</sup> Hoppe, Uechtritz, Reck, Handbuch Kommunale Unternehmen, 3. Auflage, S. 24, 44.

<sup>217</sup> Lippross, Otto-Gerd: Umsatzsteuerliche Folgen der Verlagerung gemeindlicher Dienstleistungen der Daseinsfürsorge auf kommunale Eigengesellschaften, UR 6/2010, S. 214-221.

Personen des öffentlichen Rechts und nicht nach den für private Wirtschaftsteilnehmer geltenden allgemeinen Vorschriften des Zivilrechts bewirkt. Sofern keine gesetzlichen Vorgaben vorliegen, steht es der Gemeinde bei Leistungen der Daseinsvorsorge frei, welche Organisationsform sie wählt. Eine steuerliche Gestaltung durch Flucht in die öffentlich-rechtliche Organisationsform ist hier möglich. Soweit die Leistungen wie in den Bereichen der Müll- und Abwasserentsorgung durch Landesrecht der öffentlichen Hand vorbehalten ist, erfolgt die Zuordnung zum Hoheitsbereich der jPdöR und bleibt nicht steuerbar.

Der BFH<sup>218</sup> entschied im Fall der Hausmüllentsorgung ergebnisgleich zur Verwaltungspraxis, dass diese dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen ist. Er begründet dies damit, dass die Tätigkeit den Gebietskörperschaften „eigentümlich und vorbehalten“ ist. Die Endverantwortung für die ordnungsgemäße Entsorgung liege bei der entsorgungspflichtigen Körperschaft, selbst dann, wenn zur Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtung private Dritte als Erfüllungsgehilfen eingeschaltet werden.

Nach Inkrafttreten des novellierten Kreislaufwirtschaftsgesetzes<sup>219</sup> am 01.06.2012 ist auch die Entsorgung von Abfall aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen (Gewerbemüll) grundsätzlich eine hoheitliche Tätigkeit. Werden von öffentlichen Einrichtungen Abfälle entsorgt und dafür Gebühren festgesetzt, dann handelt es sich hierbei um eine Tätigkeit, die nach ihrer öffentlich-rechtlichen Ausgestaltung im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt wird und deshalb grundsätzlich nicht steuerbar ist. Diese steuerliche Behandlung führt nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL, weil der öffentlich-rechtliche Entsorger auf der Grundlage eines gesetzlichen Monopols tätig wird, und deshalb gleichartige Tätigkeiten nicht von einem privaten Unternehmer erbracht werden können. Die Entsorgungsleistungen werden damit nicht im Rahmen eines Unternehmens nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG ausgeführt.

---

<sup>218</sup> BFH, Urteil v. 23.10.1996, - I R 1-2/94, BStBl. II 1997, S. 139.

<sup>219</sup> § 17 KrWG in der Fassung vom 24.2.2012, juris.

Unterschiede in der Besteuerung gemäß der Verwaltungspraxis ergeben sich unter Zugrundelegung der Grundsätze der MwStSystRL nicht.

Der Friedhof gehört nach Verwaltungsauffassung und Rechtsprechung des BFH als Einrichtung des Bestattungswesens ebenfalls zum Hoheitsbereich einer Kommune.<sup>220</sup>

Die Pflege privater Grabstätten durch städtische Gärtnereien oder durch Kirchengemeinden und die Umrahmung privater Trauerfeiern gegen Entgelt durch eine jPdöR stellt hingegen einen BgA dar, selbst wenn die Tätigkeit mit dem Personal und den sächlichen Mitteln der hoheitlichen Friedhofsverwaltung erledigt wird.<sup>221</sup>

Die Einrichtung und Unterhaltung eines Bestattungswaldes/Friedwaldes durch eine jPdöR stellt nach der Verwaltungsauffassung keinen BgA dar.<sup>222</sup> Befinden sich die Baumgrabstätten auf Flächen von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben der jPdöR, wird der Friedwald im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unterhalten. Andernfalls fällt die Überlassung der Grundstücke (Baumgrabstätten) entweder in den hoheitlichen Bereich oder in den Bereich der Vermögensverwaltung.

Bei der nach Auffassung des BFH vorzunehmenden richtlinienkonformen Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG i.V. mit § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG ist bei einer vermögensverwaltenden Tätigkeit Unternehmereigenschaft gegeben. Die Einräumung des Rechts zur Nutzung einer Ruhestätte im Bestattungswald fällt nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12a UStG. Die Umsätze unterliegen damit dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG. Steuerliche Differenzen zwischen der Beurteilung von Friedhofsleistungen nach der Verwaltungspraxis und nach der MwStSystRL ergeben sich nur hinsichtlich der Einräumung des Rechts zur Nutzung von Ruhestätten in Bestattungswäldern.

---

<sup>220</sup> OFD Münster: Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Stand 01.03.2013, S. 81.

<sup>221</sup> BFH-Urteile vom 26.5.1977, BStBl. II S. 813, vom 14.04.1983, BStBl. II S. 491, vom 21.06.2001, BStBl. II 2003 S. 810.

<sup>222</sup> Oberfinanzdirektion Karlsruhe, Arbeitsgemeinschaft zur Besteuerung der öffentlichen Hand im Herbst 2012, S. 11.

### Leistungen in der Form des Privatrechts

Handelt die Gemeinde in den Formen des Privatrechts, sind die von ihr nachhaltig erbrachten Leistungen nach den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes und der MwStSystRL als steuerpflichtige, steuerbefreite oder nicht steuerbare Leistungen zu behandeln.

So entschied der BFH<sup>223</sup> im Falle der Verpachtung eines Freibades an einen privaten Dritten, dass die überlassende jPdöR den Betrieb zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt und allein deshalb schon Unternehmer ist, weil sie auf privatrechtlicher Grundlage durch gegenseitigen Vertrag handelt. Auf weitere Voraussetzungen kommt es nicht an. Selbst eine korrespondierende Verpflichtung der jPdöR zum Ausgleich ungedeckten betrieblichen Aufwands sei unbeachtlich.

Privatrechtliches Handeln in diesem Sinne liegt auch dann vor, wenn die Grundsätze des Verwaltungsprivatrechts eingreifen, d.h. wegen der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben in den Formen des Privatrechts ergänzend auch Bestimmungen des öffentlichen Rechts eingreifen.<sup>224</sup>

Unterschiede zwischen der Verwaltungspraxis und einer Besteuerung nach Maßgabe der MwStSystRL ergeben sich in dieser Kategorie grundsätzlich nicht. Ausnahmen sind dann möglich, wenn die nach dem nationalen UStG geregelten Steuerbefreiungen ggf. nicht richtlinienkonform umgesetzt wurden.

### Leistungen in Zusammenhang mit Auslagerungen auf Eigengesellschaften

Werden Zahlungen einer Kommune an die Eigengesellschaft zur Ausführung bestimmter Leistungen im Interesse des Zuwendenden geleistet, handelt es sich nicht um sog. „Echte Zuschüsse“ sondern um Leistungen im Leistungsaustausch nach § 1 Abs. 1 UStG. Dies ist insbesondere im Fall eines gegenseitigen Vertrags gegeben, der dadurch gekennzeichnet ist, dass zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. In seiner

---

<sup>223</sup> BFH, Beschluss vom 19.3.2014, XI B 126/13 (NV), juris.

<sup>224</sup> Lippross, Otto-Gerd, Umsatzsteuerliche Folgen der Verlagerung gemeindlicher Dienstleistungen der Daseinsfürsorge auf kommunale Eigengesellschaften, UR 6/2010, S. 215f.

Entscheidung vom 18.6.2009 hat der BFH die Definition des EuGH zum Leistungsaustausch übernommen.<sup>225</sup> Nach der Definition des EuGH liegt eine Leistung vor, wenn der Leistende einem individualisierbaren Leistungsempfänger einen wirtschaftlichen Vorteil zuwendet, der einen Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ermöglicht.<sup>226</sup>

Bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen ist ein für die Steuerbarkeit erforderlicher Leistungsaustausch hingegen dann zu verneinen, wenn diese z.B. aus struktur- oder allgemeinpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen erfolgen, und lediglich dazu dienen, die Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein zu fördern, nicht aber als Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Träger der öffentlichen Kasse anzusehen sind.<sup>227</sup>

Zahlungen einer Kommune an Eigenbetriebe können, wenn diese nicht unmittelbar Leistungsempfänger sind, als Entgelt eines Dritten nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG zu qualifizieren sein. Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>228</sup> ist hierfür Voraussetzung, dass der Zuschuss dem Abnehmer des Gegenstandes oder dem Dienstleistungsempfänger zu Gute kommt, der Zuschuss gerade für die Lieferung eines bestimmten Gegenstandes oder die Erbringung einer bestimmten sonstigen Leistung gewährt wird und mit der Verpflichtung der den Zuschuss gewährenden Stelle zur Zuschusszahlung das Recht des Zahlungsempfängers auf Auszahlung des Zuschusses einhergeht, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat.

Nach Auffassung Lippross<sup>229</sup> fehlt es an einer individualisierbaren Leistung, die einem bestimmten Dienstleistungsempfänger zu Gute kommt, wenn die Subventionierung vor allem deshalb erfolgt, damit die Eigengesellschaft in die Lage versetzt wird, die Einrichtung einem unbestimmten Kreis von potenziellen Nutzern vorzuhalten. Ausgleichszahlungen aufgrund von

---

<sup>225</sup> BFH, Urteil vom 18.6.2009 – V R 4/08, BStBl. II 2010, 310.

<sup>226</sup> EuGH, Urteil vom 29.2.1996 – Rs. C-215/94 – Jürgen Mohr, EuGHE 1996, I-959 (UR 1996, 119.)

<sup>227</sup> BFH, Urteil vom 18.6.2009, BStBl. II 2010, 310, Rz. 21.

<sup>228</sup> BFH vom 25.11.1986 – V R 109/78, BStBl. II 1987, 228, vom 9.10.2003 – V R 51/02, BStBl. II 2004, 322 vom 18.6.2009 – V R 4/08, UR 2009, 793.

<sup>229</sup> Lippross, Otto-Gerd: Umsatzsteuerliche Folgen der Verlagerung gemeindlicher Dienstleistungen der Daseinsfürsorge auf kommunale Eigengesellschaften, UR 6/2010, S. 220.

Verlustübernahmeverpflichtungen ließen sich so nicht als Entgelt eines Dritten qualifizieren.

Die Regelung des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG findet ihre gemeinschaftsrechtliche Vorgabe in Art. 73 MwStSystRL. Die Voraussetzungen, die der EuGH für die Einbeziehung von Subventionen in die Bemessungsgrundlage formuliert, entsprechen im Wesentlichen den Anforderungen, die der BFH zum Entgelt eines Dritten i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG aufgestellt hat. Als Preisbestandteil sind bei der Umsatzbesteuerung nur solche Subventionen zu erfassen, die – zumindest mit einem pauschal festgelegten Betrag – in die Preiskalkulation des Unternehmens eingegangen sind. Das ist bei einer Verlustübernahmeklausel, durch die die wirtschaftliche Existenz einer kommunalen Eigengesellschaft abgesichert werden soll, nicht der Fall.

An konkreten Voraussetzungen für die Miteinbeziehung der Subvention in die Bemessungsgrundlage verlangte der EuGH in einem Urteil aus 2004<sup>230</sup> die folgenden Kriterien:

- Zahlung von einem Dritten für Leistungen des Unternehmers,
- Unmittelbarer Zusammenhang mit dem Preis bestimmter Umsätze,
- Das Recht auf Auszahlung der Subvention steht dem Begünstigten zu, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat,
- Die Subvention kommt dem Leistungsempfänger zugute, weil sie in die Preiskalkulation des Leistungserbringers eingeflossen ist und diesem ermöglicht, einen niedrigeren Preis zu verlangen, als er ohne die Subvention verlangen müsste,
- Hinsichtlich der von der Subvention verkörperten Gegenleistung ist bestimmbar oder zumindest erkennbar, um welchen pauschal festgelegten Betrag sich der Preis der Dienstleistung auf Grund der Subvention ermäßigt hat.

Andererseits hat der EuGH in seinem Urteil vom 22.11.2001<sup>231</sup> klargestellt, dass Zuschüsse eines Dritten, „die einen Teil der Betriebskosten decken“ und deshalb

---

<sup>230</sup> EuGH, Urt. v. 15.7.2004 – Rs. C-144/02 – Kommission/Deutschland, EuGHE 2004, I-6985 = UR 2004,625.

„praktisch immer auf den Selbstkostenpreis der von der subventionierenden Einrichtung gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen“ auswirken, nicht zwangsläufig als steuerbare Subventionen zu erfassen sind. „Um feststellen zu können, ob die Subvention eine ... Gegenleistung darstellt, muss der Preis des Gegenstandes oder der Dienstleistung in seinen Grundzügen spätestens zum Zeitpunkt des Eintritts des Tatbestandes festliegen.“ „Die Verbindung zwischen Subvention und Preis muss nach einer Untersuchung der Umstände des Einzelfalls, auf denen die Zahlung dieser Gegenleistung beruht, eindeutig zum Ausdruck kommen. Dagegen ist es nicht erforderlich, dass der Preis des Gegenstandes oder der Dienstleistung, oder ein Teil des Preises bestimmt ist. Es genügt, dass er bestimmbar ist.“

Demnach ist eine feine Gratwanderung zwischen steuerbaren und nicht steuerbaren Subventionen vorzunehmen. Als Preisbestandteil sind bei der Umsatzbesteuerung nur solche Subventionen zu erfassen, die zumindest mit einem pauschal festgelegten Betrag in die Preiskalkulation des Unternehmers eingegangen sind.

Die Urteile des BFH zu Entgelten Dritter sind im Bundessteuerblatt II veröffentlicht worden und sind aufgrund der Aufnahme in den UStAE Abschn. 10.2 Abs. 3 bis Abs. 6 für die Verwaltungspraxis verbindlich. Die Verwaltungspraxis zur Beurteilung der Nichtsteuerbarkeit von Subventionen führt unter Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechts zu keinen nachteiligen Folgen für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. Die Nichtsteuerbarkeit ist durch steuerliche Gestaltung entsprechend den Vorgaben der Rechtsprechung beeinflussbar, bleibt aber eine Gradwanderung, wie Lippross feststellt.<sup>232</sup>

### Auslagerungsfälle

Bei der Auslagerung hoheitlicher Tätigkeiten (z.B. Straßenbeleuchtung, Abwasserbeseitigung) auf eine Eigengesellschaft liegt ein Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) vor, da eine Verwendung der Leistung der Eigengesellschaft für andere

---

<sup>231</sup> EuGH, Urteil vom 22.11.2001 – Rs. C-184/00, Rz. 11,12, UR 2002, 177.

<sup>232</sup> Lippross, Otto-Gerd: Umsatzsteuerliche Folgen der Verlagerung gemeindlicher Dienstleistungen der Daseinsfürsorge auf kommunale Eigengesellschaften, UR 6/2010, S. 221.



als hoheitliche Zwecke der Kommune weder rechtlich noch tatsächlich in Betracht kommt.<sup>233</sup> Die Anwendung des § 42 AO verstößt nicht gegen das Unionsrecht.<sup>234</sup>

## 7. Zusammenfassung

Als Mitglied der Europäischen Union hat die Bundesrepublik Deutschland Hoheitsrechte nach Maßgabe des Art. 23 GG auf die supranationale Gemeinschaft übertragen. Der Markt in der Europäischen Union ist unterschiedlichen Steuergesetzen unterworfen. Um die darin begründete Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, wurde bereits bei der Gründung der Europäischen Gemeinschaft unter anderem für die Umsatzsteuer beschlossen, den Organen der Gemeinschaft eine ausdrückliche Ermächtigung zu erteilen, die Steuergesetze der Mitgliedsstaaten durch Richtlinien, heute durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie, aneinander anzugleichen.

Die Steuerhoheit über die Umsatzsteuer blieb grundsätzlich bei den nationalen Staaten, also auch in Deutschland. Der Spielraum des nationalen Gesetzgebers kann jedoch durch die Richtlinie soweit eingeengt werden, wie dies notwendig ist, um den Binnenmarkt vor Wettbewerbsverzerrungen zu schützen. Die seinerzeit auf der 6. Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern basierende Neufassung des Umsatzsteuergesetzes trat zum 1.1.1980 in Kraft. Der für die Besteuerung von Leistungen der jPdöR maßgebliche § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG hatte zu diesem Zeitpunkt jedoch keine bedeutende Veränderung erfahren. In der Folge erweist es sich als schwierig, die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Sinne des Gemeinschaftsrechts durchzuführen. Vielfach wird bemängelt, dass die Vorschrift im UStG zur Besteuerung der jPdöR mangelhaft harmonisiert sei. Doch dies ist nicht allein ein nationales Problem. Grund hierfür ist, dass es in der EU teilweise keine einheitlichen Definitionen zentraler Tatbestandsmerkmale der Richtlinie gibt. Was beispielsweise unter einer öffentlichen Einrichtung zu verstehen ist, und wann diese im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig wird, ergibt sich allein aus dem jeweiligen nationalen öffentlichen Recht. Es bleibt Sache des Mitgliedsstaates, die geeignete Gesetzestechnik zu wählen, um die in

---

<sup>233</sup> BMF-Schreiben vom 27.12.1990, BStBl. 1991 I S. 81.

<sup>234</sup> EuGH-Urteil v. 21.2.2006 – C-255/02-Halifax, DStR 2006, S. 420.

Art. 13 MwStSystRL aufgestellte Regel in sein innerstaatliches Recht umzusetzen.<sup>235</sup> Der EuGH hat den Auslegungsspielraum in ständiger Rechtsprechung bestätigt.<sup>236</sup>

Weiterhin gibt es keine klaren Definitionen von steuerbefreiten Tätigkeiten, so z.B. für die dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten. Folglich ist es oft schwierig, die Bedingungen festzulegen, unter denen die von einer Einrichtung ausgeübte Tätigkeit für eine Steuerbefreiung in Frage kommt.

Das vom EuGH zur Abgrenzung der Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt aufgestellte Kriterium „hoheitlich“<sup>237</sup> kann noch nicht abschließend interpretiert werden.

Nicht nur der teilweise fehlende, einheitliche Sprachgebrauch in der EU schafft Probleme in der einheitlichen Rechtsanwendung. Auch zeigen Wortlaut und Systematik zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft nach der Richtlinienregelung und der nationalen Regelung im Umsatzsteuergesetz erhebliche Unterschiede auf, was eine mehrwertsteuersystemrichtlinienkonforme Rechtsanwendung erschwert. Allein die Regelung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG sorgt für eine Komplexität, die sich beispielsweise in der Schwierigkeit zeigt, den Status einer Leistung und die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer zu bestimmen, das Tätigkeiten öffentlicher Einrichtungen steuerbar oder nicht steuerbar sein können.

Allerdings lässt sich § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG europarechtskonform auslegen, wie der BFH in der Vergangenheit immer wieder gezeigt hat. Für jPdöR gilt der weite Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG, der auch die Vermögensverwaltung und ggf. Beistandsleistungen, Leistungen der Daseinsvorsorge, sowie die Amtshilfe umfasst.

Während die Finanzgerichte das Unionsrecht in ihrer Rechtsprechung berücksichtigen und anwenden, ignoriert die Steuerverwaltung bei der Besteuerung jPdöR Gemeinschaftsrecht zu meist. So findet die unter Anwendung

---

<sup>235</sup> EuGH, Urt. v. 17.10.1989 – Rs.231/87 und 129/88 – Carpaneto Piacentino, Rivergaro, EuGHE 1989, 1989, 3233 = UR 1991, 77 mit Anm. Ramme.

<sup>236</sup> Krausel, Jörg, Richtlinienkonforme Besteuerung der öffentlichen Hand, UR 13/2010, S. 484.

<sup>237</sup> EuGH, Urteil vom 14.12.2000 – Rs, Camara Municipal do Porto, Slg. 2000, I-11435.

der Regelungen der Mehrwertsteuerrichtlinie ergangene EuGH- und BFH-Rechtsprechung in der Behördenpraxis dann keine Anwendung, wenn die Urteile entweder im Bundessteuerblatt nicht veröffentlicht sind, oder soweit ein Nichtanwendungserlass ergangen ist. Die Folge ist, dass wirtschaftliche Leistungsaustausche, vor allem im Bereich der Vermögensverwaltung und bei wirtschaftlichen Betätigungen bis zu der für die Beurteilung von BgAs bedeutsamen Grenze von 30.678 €, nicht als durch Unternehmer ausgeführt behandelt werden.

Damit verhält sich die Besteuerungspraxis in Baden-Württemberg wie in Deutschland insgesamt im Widerspruch zum Grundsatz des Vorrangs höherwertigeren Gemeinschaftsrechts. Dass die aktuelle EuGH- und BFH-Rechtsprechung derzeit nicht veröffentlicht wird, und die Verwaltung durch Nichtanwendungserlass von der allgemeinen Umsetzung gesprochenen Rechts gehindert wird, mag für manche Kommune den Vorteil des Erhalts der gegenwärtigen Rechtsanwendung haben. Das in Teilbereichen nicht unionskonforme Verwaltungshandeln bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand bringt jedoch auch Nachteile für die öffentliche Hand mit sich. Diese können in Vertragsverletzungsverfahren der EU, Konkurrentenklagen privater Wettbewerber und auch zahlreicher Klageverfahren zur Erlangung von Vorsteuererstattungen bestehen.

Ein weiterer Widerspruch in der derzeitigen Besteuerungspraxis zu den tragenden Grundsätzen des europäischen Mehrwertsteuersystems besteht in einer mangelnden Neutralität bei der Besteuerung der öffentlichen Hand. Die derzeit geltenden Vorschriften sind steuerlich nicht neutral, weil es bei den Eingangs- und Ausgangsumsätzen zu Wettbewerbsverzerrungen kommen kann. Bei den Ausgangsumsätzen können sich Wettbewerbsverzerrungen ergeben, da dieselbe Tätigkeit besteuert werden kann oder nicht, je nachdem, ob sie von einer privaten oder einer öffentlichen Einrichtung erbracht wird. Die Auslegungsgrundsätze des EuGH zur Bestimmung einer Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt werden teilweise als unbefriedigend angesehen, weil eine jPdöR durch Gestaltung

eines Leistungsverhältnisses zu Abnehmern als öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich selbst gestalten könne.<sup>238</sup>

Eine Besteuerung von Tätigkeiten, die dem Grunde nach BgAs darstellen können, ist grundsätzlich davon abhängig, ob die wirtschaftlichen Umsätze die Grenze von 30.678 € überschreiten oder nicht, wie das Beispiel der Gutachterausschüsse zeigt. Auch ist die Besteuerung von der Rechtsform der Leistungserbringenden abhängig. Der EuGH<sup>239</sup> hält es jedoch nicht mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität vereinbar ist, wenn Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, bei deren Besteuerung unterschiedlich behandelt werden. Dieser Grundsatz ist verletzt, wenn die Steuerbefreiung der Umsätze von der Rechtsform abhinge, in der der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübe.

Bei den Eingangsumsätzen kommt es für die Kommunen dann zu Wettbewerbsverzerrungen, wenn die Vorsteuer aus Eingangsleistungen deshalb nicht zum Abzug gelangen kann, weil diese gegenüber privaten Wirtschaftsteilnehmern mit ihren erbrachten Leistungen ungleich nicht als Unternehmer anerkannt wird.

So gesehen besteht aus nationaler Sicht ein dringender Bedarf an einer Reform der nationalen Regelung zur Besteuerung der öffentlichen Hand. Die kommunalen Tätigkeitsbereiche sind, wie die vorangegangene Analyse zeigt, vielfältig, und jeweils gesondert auf ihre umsatzsteuerlichen Auswirkungen bei einer systemrichtlinienkonformen Besteuerung zu untersuchen. Ob die Besteuerung der Kommunen nach Maßgabe des EU-Rechts und der nicht veröffentlichten BFH-Rechtsprechung Vor- oder Nachteile bringt, bedarf einer Einzelfallanalyse. Bei einer Kalkulation sind einerseits die Umsatzsteuerbelastung und andererseits ein möglicher Vorsteuerabzug zu beachten. Pauschale Aussagen zu einer einzelnen Kommune sind hierzu nicht möglich. Die allgemeine Gegenüberstellung der Auswirkungen einer Besteuerung unter Anwendung des nationalen Umsatzsteuerrechts ohne Berücksichtigung unionsrechtlicher Vorgaben zu einer mehrwertsteuersystemrichtlinienkonformen Besteuerung zeigt jedoch, dass im

---

<sup>238</sup> Stadie. In: Rau/Dürrwächter, UStG Kommentar, § 2 Rn. 1139- Stand 2014.

<sup>239</sup> EuGH, Urt. vom 07.09.1999 – Rs. C-216/97, Gregg, Slg. 1999, I-4947, Rdnr. 20.

Durchschnitt mit keinen gravierenden Veränderungen hinsichtlich des Steueraufkommens oder der Steuerbelastung und großen Verteilungseffekten zu rechnen ist.

Die EU-Kommission strebt eine weitere Harmonisierung und Vereinfachung der Besteuerung an. Hierbei soll die Besteuerung möglichst allgemein gestaltet sein. Versuche, die Auswirkungen sowohl der neueren Rechtsprechung des BFH und des EuGH, als auch eventueller Auswirkungen der durch die EU-Kommission beabsichtigten Reformbestrebungen auf die derzeit praktizierte Besteuerung der öffentlichen Hand zu minimieren, werden an der Tatsache nicht vorbeikommen, dass die Rechtsprechung nur das geltende Unionsrecht anwendet. Der nationale Gesetzgeber hat diesen Umstand bei einer evtl. Neufassung der Bestimmungen zur Besteuerung jPdöR zu bedenken. Auf der Ebene der EU ist es der Unionsgesetzgeber, der in der Position ist, das harmonisierte Umsatzsteuerrecht neu auszurichten. Hierbei sind leitende Prinzipien des Primärrechts der EU, wie das Sozialstaatsprinzip zu berücksichtigen. Die Prinzipien, auf denen sich eine nachhaltige Erneuerung des harmonisierten Umsatzsteuerrechts gründen soll, bedürfen der Diskussion aller Stakeholder. Ein materiell prinzipiengerechtes Steuerrecht erfordert dabei eine Prüfung der Rechtfertigung für einzelne Befreiungs- und Ermäßigungstatbestände und der tatsächlichen Wirkungen. Diese Prüfung könnte Klarheit darüber bringen, welche Befreiungen und Ermäßigungen zur Sicherung einer lastengerechten, nicht allein unter Wettbewerbsgesichtspunkten erfolgenden Umsatzbesteuerung erforderlich sind.

Gegenstand einer solchen Überprüfung könnte eine zu formulierende Steuerbefreiung für definierte Tätigkeitstenden interkommunaler Zusammenarbeit sein. Die interkommunale Zusammenarbeit ist für die Kommunen in Anbetracht des Konsolidierungsdrucks ein Schlüsselement der Effizienzsteigerung. Eine leistungsfähige und bezahlbare öffentliche Infrastruktur ist in Anbetracht der demographischen Herausforderungen für Bürger und Wirtschaft von essenzieller

Bedeutung.<sup>240</sup> Entwicklungen in diesem Bereich dürfen nicht infolge einer steuerlich begründeten Verteuerung behindert werden.

Die Anwendung unionsrechtlicher Grundsätze bei der Besteuerung der öffentlichen Hand kann auf wirtschaftliches Handeln in Bereichen öffentlicher Zusammenarbeit, aufgrund der föderalen Strukturen in Deutschland, eine Ungleichbehandlung gegenüber zentralistisch aufgebauten Mitgliedstaaten der EU zur Folge haben. Potenziell umsatzsteuerpflichtige Bereiche erstrecken sich so z.B. auf die Verwaltungszusammenarbeit zwischen Bund und Kommunen in gemeinsamen Einrichtungen im Rahmen der Verwaltung der Arbeitslosenhilfe nach dem SGB II. Auch hierzu kann eine Prüfung zur Realisierung einer Steuerbefreiungsvorschrift sinnvoll sein.

---

<sup>240</sup> Landsberg, Gerd, Öffentliche Zusammenarbeit muss umsatzsteuerfrei bleiben!, Positionspapier des Deutschen Städte- und Gemeindebundes, [http://www.dstgb.de/dstgb/Home/Positionspapiere/%C3%96ffentliche%20Zusammenarbeit%20muss%20umsatzsteuerfrei%20bleiben!/Positionspapier%20IKZ\\_USt.pdf](http://www.dstgb.de/dstgb/Home/Positionspapiere/%C3%96ffentliche%20Zusammenarbeit%20muss%20umsatzsteuerfrei%20bleiben!/Positionspapier%20IKZ_USt.pdf), abgerufen am 12.11.2014.

## 8. Literaturverzeichnis

### Literatur

Becker, Ulrich und Schön, Wolfgang: Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb.

Birkenfeld, Wolfram: Mehrwertsteuer der EU, 5. Auflage 2003.

Birkenfeld, Wolfram, Forst, Christian: Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 3. Auflage 1998.

Bleckmann, Albert: Europarecht, 6. Auflage 1997.

Bunjes: UStG-Kommentar, 10. Auflage 2011.

Canz, Stephan: Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, 2013.

Cassel, D./Rauhut, S.: Soziale Marktwirtschaft: Eine wirtschaftspolitische Konzeption auf dem Prüfstand. In: Cassel, D. (Hrsg.): 50 Jahre Soziale Marktwirtschaft: Ordnungstheoretische Grundlagen, Realisierungsprobleme und Zukunftsperspektiven einer wirtschaftspolitischen Konzeption, Stuttgart 1998.  
Dötsch/Pung/Möhlenbrock: Die Körperschaftsteuer, Loseblattsammlung.

Fischer, Hans Georg: Textausgabe der Verträge über die Europäische Union, 2010.

Frenz, Walter: Dienste von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse, Europarecht, 2000.

Hoppe, Uechtritz, Reck: Handbuch Kommunale Unternehmen, 3. Auflage Jahrgang 2012.

Hutzschenreuter, Thomas: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 3. Auflage. Gabler, 2009.

Hüttemann, Rainer: Die Besteuerung der öffentlichen Hand, Köln 2002.

Institut „Finanzen und Steuern“ e.V.: IFSt-Schrift Nr. 357, Bedeutung und Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts, Bonn, 1997.

Katz, Alfred: Kommunale Wirtschaft, 2004.

Offerhaus, Söhn, Lange: USt-Kommentar, Loseblattsammlung

Rau/Dürrwächter: Kommentar zum UStG, Stand 2014

Schwarz, Widmann, Radeisen: USt-Kommentar, Loseblattsammlung (Haufe-Verlag).

Sölch/Ringleb: UStG, Loseblattsammlung, 73. Auflage 2014.

Stadie, Holger: UStG, 2. Auflage 2012.

Tipke/Lang: Steuerrecht, 20. Auflage 2010.

#### Zeitschriften

Damas, Jens-Peter : Die öffentliche Hand und die 6. EG-Richtlinie – Überlegungen zum Begriff der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ in: UR 2005.

Engels, Dieter: Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens, in: UR 4-5/2013.

Englisch, Joachim: Umsatzsteuerpflicht bei interkommunaler Kooperation, UR 15/2013, S 570-581.

Hüttemann, Rainer: Die Besteuerung der öffentlichen Hand, UR 7/2009.

Ismer, Keyser: Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, UR 3/2011.

Kraeusel, Jörg: Richtlinienkonforme Besteuerung der öffentlichen Hand, UR 13/2010, S. 480-489.

Kube, Hanno: Verantwortung für ein prinzipiengeleitetes Umsatzsteuerrecht, UR 13/2013, S. 489-493.

Küffner, Thomas: Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand, DStR 38/2003, S. 1606 – 1608.

Küffner, Thomas: Anmerkung 1, in: UR 2009S. 491-493.

Lange, Hans-Friedrich: Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, in: UR 2000.



Lippross, Otto-Gerd: Umsatzsteuerliche Folgen der Verlagerung gemeindlicher Dienstleistungen der Daseinsfürsorge auf kommunale Eigengesellschaften, UR 6/2010, S. 214-221.

Lohse, Christian: Neutralitätsgrundsatz im Umsatz und mehrwertsteuerrecht – Gefestigte Erkenntnisse und neue Fragen in: UR 11/2004.

Ludwig, Doreen: Verbände sind gegen Wandel bei Subsidiaritätsklausel in: Staatsanzeiger Nr. 32/2014.

Pithan, Claus Peter: Neugestaltung der Umsatzbesteuerung interkommunaler Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts aus kommunaler Sicht in NRW, DStZ 2014 Nr. 6, S. 205-216.

Seer, Roman, Klemke, Sina: Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb, BB 34.2010 S. 2015-2024.

Seer, Roman, Wendt, Volker: Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 20-21/2001, S. 825-837.

Widmann, Werner: Aktuelle Bestandsaufnahme zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, DStZ 2014 Nr. 5, S. 147-154.

### Internet

Bardt, Hubertus, Fuest, Winfried, Lichtblau, Karl: Kommunale Unternehmen auf Expansionskurs, S. 9f, [http://www.iwkoeln.de/\\_storage/asset/74356/storage/master/file\\_490579/download/trends03\\_10\\_5.pdf](http://www.iwkoeln.de/_storage/asset/74356/storage/master/file_490579/download/trends03_10_5.pdf)., abgerufen am 8.12.2014.

Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung, Meißner Hochschulschriften Heft 1, S. 17, [https://www.fhsv.sachsen.de/forschung/meissner-hochschulschriften/?eID=dam\\_frontend\\_push&docID=622](https://www.fhsv.sachsen.de/forschung/meissner-hochschulschriften/?eID=dam_frontend_push&docID=622), abgerufen am 23.11.2014.

Kaminski, Bert, Die geplante Steuerfreiheit von Leistungen nach § 4 Nr. 21 und 22 UStG, S. 19, [http://www.vdz.de/fileadmin/vdz\\_de/user\\_upload/download/presse/downloads/Gutachten\\_Jahressteuergesetz.pdf](http://www.vdz.de/fileadmin/vdz_de/user_upload/download/presse/downloads/Gutachten_Jahressteuergesetz.pdf), abgerufen am 1.11.2014.

Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, 17. Legislaturperiode, S. 14, [www.fdp.de/files/565/091024-koalitionsvertrag.pdf](http://www.fdp.de/files/565/091024-koalitionsvertrag.pdf), abgerufen am 16.07.2014.  
Kronthaler, Ludwig: „Hoheitliche Beistandsleistungen“ – steuerliche Konsequenzen der innerstaatlichen (Re-)Organisation – nach wettbewerblichen Prinzipien -, [https://www.uni-muenster.de/imperia/md/content/agfortbildung/kronthaler\\_bochum\\_3.06.doc](https://www.uni-muenster.de/imperia/md/content/agfortbildung/kronthaler_bochum_3.06.doc), abgerufen am 1.11.2014.

Landsberg, Gerd: Öffentliche Zusammenarbeit muss umsatzsteuerfrei bleiben!, Positionspapier des Deutschen Städte- und Gemeindebundes, [http://www.dstgb.de/dstgb/Home/Positionspapiere/%C3%96ffentliche%20Zusammenarbeit%20muss%20umsatzsteuerfrei%20bleiben!/Positionspapier%20IKZ\\_USt.pdf](http://www.dstgb.de/dstgb/Home/Positionspapiere/%C3%96ffentliche%20Zusammenarbeit%20muss%20umsatzsteuerfrei%20bleiben!/Positionspapier%20IKZ_USt.pdf), abgerufen am 12.11.2014.

Ministerium für Finanzen und Wirtschaft, Haushalt und Finanzen, <http://mfw.baden-wuerttemberg.de/de/haushalt-finanzen/haushalt/kommunalfinanzen/>, abgerufen am 20.10.2014.

Richtlinie 67/227/EWG, [https://beck-online.beck.de/default.aspx?bcid=Y-100-G-EWG\\_RL\\_67\\_227](https://beck-online.beck.de/default.aspx?bcid=Y-100-G-EWG_RL_67_227), aberufen am 2.9.2014.

### Haushaltspläne

Alb-Donau-Kreis, Haushaltsplan, Haushaltssatzung 2014.

Gemeinde Blaustein, Haushaltsplan, Haushaltssatzung 2014.

Gemeinde Ispringen, Haushaltsplan, Haushaltssatzung 2014.

Verwaltungsverband Langenau, Haushaltsplan, Haushaltssatzung 2014.

Stadt Ulm, Haushaltsplan 2014, [http://www.ulm.de/sixcms/media.php/29/Echtausdruck %202014% 20komplett.pdf](http://www.ulm.de/sixcms/media.php/29/Echtausdruck%202014%20komplett.pdf), abgerufen am 6.12.2014.

### Amtliche Veröffentlichungen

Bundestagsdrucksache 15/4081: Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts.

Europäische Kommission Generaldirektion Steuern und Zollunion Referat C1 – Mehrwertsteuer, TAXUD/C1, Konsultationspapier Überprüfung bestehender MwSt-Rechtsvorschriften zu öffentlichen Einrichtungen und Steuerbefreiungen für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten.

Oberfinanzdirektion Karlsruhe: Arbeitsgemeinschaft zur Besteuerung der öffentlichen Hand im Herbst 2012.

Oberfinanzdirektion Münster, Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, [http://www.ofd-uenster.de/die\\_ofd\\_nrw/leitfaeden\\_arbeits\\_und\\_praxishilfen/PDF\\_Arbeitshilfen/Jur\\_pers\\_oeff\\_Recht.pdf](http://www.ofd-uenster.de/die_ofd_nrw/leitfaeden_arbeits_und_praxishilfen/PDF_Arbeitshilfen/Jur_pers_oeff_Recht.pdf), abgerufen am 10.12.2014.

## **Anlage 1: Erklärung des Verfassers**

Ich versichere, dass ich diese Master-Thesis selbständig und nur unter Verwendung der angegebenen Quellen und Hilfsmittel angefertigt habe.

Datum, Unterschrift

## Anlage 2: Auszüge aus Haushaltsplänen

### *Umsatzsteuerliche Belastung von Gutachterausschüssen in Abhängigkeit von der steuerlichen Einordnung als BgA.*

Die Tätigkeit des Verwaltungsverbands Langenau bleibt diesbezüglich ohne Umsatzsteuerbelastung, während der bei der Stadt Ulm bestehende Gutachterausschuss steuerpflichtige Leistungen erbringt. Da die Tätigkeit personalintensiv ist, entstehen tendenziell Umsatzsteuerzahlungsüberschüsse.

#### *Verwaltungsverband Langenau, Bau- und Wohnungswesen, Verkehr (Rechnungsergebnis 2012) - Gutachterausschuss*

		USt / Vorsteuer
Gebühren des Gutachterausschusses	2.921,40 €	keine
Entschädigungen an Gutachter	-720,00 €	keine

#### *Stadt Ulm, Haushaltsplan 2014*

7                      Fachbereich Stadtentw., Bau u. Umwelt  
750                    Verkehrspl., Str.bau, Grünfl., Vermessung  
5111-750            Vermessung und Bodenordnung

lfd. Nr.	Teilergebnishaushalt Ertrags- und Aufwandsarten	Ansatz 2014 €	Ansatz 2013 €	Ergebnis 2012 €
4	Gebühren und ähnliche Abgaben	980.000	980.000	920.846
5	Privatrechtliche Leistungsentgelte	134.000	134.000	163.440
6	Kostenerstattungen und Kostenumlagen	17.218	17.159	27.958
9	Sonstige ordentliche Erträge	0	0	12.960
<b>10</b>	<b>Ordentliche Erträge</b>	<b>1.131.218</b>	<b>1.131.159</b>	<b>1.125.204</b>
11	Personalaufwendungen	-1.805.481	-1.775.083	-1.821.296
12	Versorgungsaufwendungen	0	0	-24
13	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	-104.497	-103.483	-95.770
14	Planmäßige Abschreibungen	-24.551	-24.547	-99.414
17	Sonstige ordentliche Aufwendungen	-78.963	-77.133	-101.884
<b>18</b>	<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	<b>-2.013.491</b>	<b>-1.980.245</b>	<b>-2.118.388</b>
<b>19</b>	<b>Ordentliches Ergebnis</b>	<b>-882.273</b>	<b>-849.086</b>	<b>-993.184</b>

## ERLÄUTERUNGEN

Die Produktgruppe 5111-750 umfasst die Produkte 1126-750 "Reprografie", 1133-750 "Kommunale Wertermittlung" und 5111-750 "Vermessung und Bodenordnung"

- 4      Darin u.a. enthalten:
- Gebühren für Gutachterausschuss (110.000 €)
  - Vermessungsgebühren (870.000 €). Wenigererträge von 100.000 € infolge des Wegfalls gesetzlicher Aufgaben (Befristeter Sonderfaktor 2014).
- 17      Befristeter Sonderfaktor Fuhrparkentgelte 6.000 €.

### *Beispiele kommunaler BgA, die im Rahmen einer umsatzsteuersystemrichtlinienkonformen Besteuerung Vorsteuerüberschüsse haben können*

Hier sind die in den Aufwendungen zu vermutenden, abziehbaren und anzugsfähigen Vorsteuerbeträge voraussichtlich höher wie die in steuerpflichtigen Ausgangsleistungen enthaltenen Umsatzsteuern.

#### *Stadt Ulm, Haushaltsplan 2014*

**1                      Bereich Oberbürgermeister**  
**160                  Liegenschaften, Wirtschaftsförderung**  
**5730-160          Märkte**

lfd. Nr.	Teilergebnishaushalt Ertrags- und Aufwandsarten	Ansatz 2014 €	Ansatz 2013 €	Ergebnis 2012 €
4	Gebühren und ähnliche Abgaben	0	0	-720
5	Privatrechtliche Leistungsentgelte	158.966	158.966	160.996
9	Sonstige ordentliche Erträge	0	0	12.820
10	<b>Ordentliche Erträge</b>	<b>158.966</b>	<b>158.966</b>	<b>173.097</b>
13	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	-80.666	-80.666	-91.213
14	Planmäßige Abschreibungen	-4.000	-4.000	-58.715
17	Sonstige ordentliche Aufwendungen	-78.300	-78.280	-78.407
18	<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	<b>-162.966</b>	<b>-162.966</b>	<b>-228.334</b>
19	<b>Ordentliches Ergebnis</b>	<b>-4.000</b>	<b>-4.000</b>	<b>-55.237</b>
28	Erträge aus ILV	0	0	0
29	Aufwendungen ILV Serviceleistungen	-3.250	-3.314	-3.561
32	Aufwendungen ILV GM Gebäudeunterhalt	-1.400	-1.400	-585
33	Aufwendungen ILV Steuerungsumlage	-3.783	-3.621	-4.540
36	<b>Aufwand aus ILV</b>	<b>-8.433</b>	<b>-8.335</b>	<b>-8.685</b>
37	Kalkulatorische Kosten	-8.700	-8.700	-2.111
39	<b>kalkulatorisches Ergebnis</b>	<b>-17.133</b>	<b>-17.035</b>	<b>-10.796</b>
40	<b>Nettoressourcenbedarf oder -überschuss</b>	<b>-21.133</b>	<b>-21.035</b>	<b>-66.034</b>

## ERLÄUTERUNGEN

Ab 01.01.2012 werden die Wochenmärkte (Ulmer Münsterplatz, Söflingen, Wiblingen) und der Ulmer Weihnachtsmarkt von der Ulm-Messe GmbH auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung betrieben.

# WACHSTUM. BILDUNG. ZUSAMMENHALT.

Koalitionsvertrag  
zwischen CDU, CSU und FDP

17. Legislaturperiode

## **PRÄAMBEL**

### **I. WOHLSTAND FÜR ALLE**

**Durch nachhaltiges Wirtschaften**

#### **1. Wachstum und Aufschwung**

- 1.1 Motivation und Entlastung
- 1.2 Der Weg aus der Krise
- 1.3 Investitionsbremsen lösen

#### **2. Generationengerechte Finanzen**

#### **3. Arbeitschancen für alle**

- 3.1 Arbeitsmarkt
- 3.2 Verantwortung für das Unternehmen, Partnerschaft im Betrieb
- 3.3 Ältere Arbeitnehmer

#### **4. Nachhaltiges Wirtschaften und Klimaschutz**

- 4.1 Mittelstand
  - 4.2 Klimaschutz, Energie und Umwelt
  - 4.3 Neue Technologien, Industrieland Deutschland
  - 4.4 Moderne Infrastruktur
    - 4.4.1 Mobilität
    - 4.4.2 Bauen und Wohnen
  - 4.5 Ernährung und Verbraucherschutz
  - 4.6 Landwirtschaft und ländlicher Raum
  - 4.7 Dienstleistungen
- #### **5. Faire Regeln für die Weltwirtschaft**
- #### **6. Deutsche Einheit**

### **II. BILDUNGSREPUBLIK DEUTSCHLAND**

**Durch gute Bildung und starke Forschung**

#### **1. Bildung**

- 1.1. Bildungsbündnisse vor Ort
- 1.2. Sprache als Schlüssel für den Bildungsaufstieg



- 1.3. Bildungsfinanzierung
- 1.4. Qualität für Bildung und Erziehung
- 1.5. Qualität für Studium und Hochschule
- 1.6. Modernes Berufsbildungssystem
- 1.7. Duales System
- 1.8. Ausbildung für alle
- 1.9. Lebensbegleitendes Lernen
- 2. Wissenschaft und Forschung**

### **III. SOZIALER FORTSCHRITT**

**Durch Zusammenhalt und Solidarität**

- 1. Ehe, Familie und Kinder**
- 2. Jugendliche**
- 3. Senioren**
- 4. Gleichstellung**
- 5. Integration und Zuwanderung**
- 6. Ehrenamt**
- 7. Soziale Hilfe und Sozialversicherungen**
  - 7.1 Arbeitslosenversicherung und Bundesagentur für Arbeit
  - 7.2 Grundsicherung
  - 7.3 Weitere Sozialversicherungen
  - 7.4 Menschen mit Behinderungen
- 8. Rente**
- 9. Gesundheit und Pflege**
  - 9.1 Gesundheit
  - 9.2. Pflege
- 10. Religion, Geschichte und Kultur; Sport**

### **IV. FREIHEIT UND SICHERHEIT**

**Durch Bürgerrechte und starken Staat**

- 1. Innere Sicherheit und Bürgerrechte**
- 2. Informations- und Mediengesellschaft**

3. **Datenschutz**
4. **Rechtspolitik**
5. **Moderner Staat**

## **V. SICHERER FRIEDEN**

**Durch Partnerschaft und Verantwortung in Europa und der Welt**

1. **Deutschland in Europa**
2. **Wertegebundene und interessengeleitete Außenpolitik**
3. **Deutschland in internationaler Verantwortung**
4. **Internationale Einsätze und Instrumente deutscher Sicherheitspolitik**
5. **Leistungsstarke und moderne Bundeswehr**
6. **Menschenrechte schützen – Rechtsstaatlichkeit fördern**
7. **Auswärtige Kultur- und Bildungspolitik**
8. **Entwicklungszusammenarbeit**

## **VI. Arbeitsweise der Koalition**

## **PRÄAMBEL**

### **Mit Mut zur Zukunft – Für unser Land.**

Wir stellen den Mut zur Zukunft der Verzagtheit entgegen. Wir wollen unserem Land eine neue Richtung geben. Freiheit zur Verantwortung ist der Kompass dieser Koalition der Mitte. Wir führen Deutschland in Bildung, Wissenschaft und Forschung an die Weltspitze, um kommenden Generationen ein Leben in Wohlstand, Gerechtigkeit und Sicherheit zu ermöglichen. So wollen wir mit neuem Denken die Zukunft gestalten.

CDU, CSU und FDP haben in der schwersten Finanz- und Wirtschaftskrise seit Gründung der Bundesrepublik Deutschland von den Wählerinnen und Wählern den Regierungsauftrag erhalten. Wir wollen unser Land aus der Krise heraus zu einem neuen Aufbruch in das neue Jahrzehnt führen. Deutschland hat mehr als einmal bewiesen, dass es die Kraft hat, große Herausforderungen zu meistern. In einer gemeinsamen Kraftanstrengung wollen wir unser Land in eine bessere Zukunft führen. Es heißt, aus den Fehlern zu lernen und ihre Wiederholung zu verhindern. Wir in Deutschland besinnen uns darauf, was uns aus- und was uns stark macht.

Deutschland ist ein starkes Land. Seine Stärke gründet auf dem Fleiß der Bürgerinnen und Bürger, auf der Verantwortungsbereitschaft gerade in den Familien und Lebensgemeinschaften, auf dem ehrenamtlichen Engagement, der Arbeit der christlichen Kirchen sowie der anderen Religionsgemeinschaften, auf dem Engagement der Unternehmerinnen und Unternehmer, der Leistungsbereitschaft der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sowie auf dem Miteinander der Generationen. Daraus entsteht der Zusammenhalt der Gesellschaft.

Wir bekennen uns zur Sozialen Marktwirtschaft als Ordnung der Gesellschaft und Ordnung der Wirtschaft. Mit der Koalition der Mitte wollen wir die Zukunft so gestalten, dass Deutschland mit wirtschaftlicher Leistungskraft und in sozialer Verantwortung wieder international an der Spitze steht. Unser Leitbild ist die solidarische Leistungsgesellschaft, in der sich jeder nach seinen Fähigkeiten entfalten kann und Verantwortung übernimmt. Zugleich wollen wir den Zusammenhalt aller erhalten und stärken. Alle Menschen in unserem Land sollen die Chance auf wirtschaftlichen Erfolg, sozialen Zusammenhalt und ein Leben in Freiheit und Sicherheit haben. Deswegen steht der Mensch im Mittelpunkt unserer Politik.

Was wir vor der Bundestagswahl den Wählerinnen und Wählern versprochen haben, gilt auch danach: Steuererhöhungen zur Krisenbewältigung kommen für uns nicht in Frage. Wir wollen, dass sich Leistung und Arbeit wieder lohnen.

Wir wollen nachhaltiges Wachstum, um Wohlstand und soziale Gerechtigkeit zu sichern. Deutschland wird seine Spitzenstellung in der Welt mit starker klassischer Industrie und hochqualifiziertem Handwerk nur halten können, wenn wir globale Maßstäbe im Bereich der Innovation und Forschung setzen.

Herkunft darf nicht über Zukunft entscheiden. Unser gesellschaftliches Ziel ist ein Deutschland, das zusammen hält. Der Zusammenhalt unserer Gesellschaft ist die notwendige Voraussetzung für sozialen und wirtschaftlichen Erfolg.

Wir wollen eine Gesellschaft mit Freiraum für Selbstbestimmung, für Kreativität und für ein neues Miteinander. Wir wollen einen Staat, der Freiheit und Sicherheit für die Bürgerinnen und Bürger gewährleistet und seine hoheitlichen Aufgaben erfüllt, die notwendigen Impulse gibt und die freie und faire Gesellschaft ermöglicht.

Die Koalition der Mitte handelt auf Grundlage gemeinsamer Werte. Unsere Maßstäbe politischen Handelns sind: Freiheit in Verantwortung, Leistungsbereitschaft und Solidarität, Toleranz und Fairness, Heimatverbundenheit und Weltoffenheit.

### ***Wohlstand für alle***

Nachhaltiges Wachstum schafft Arbeit und soziale Gerechtigkeit. Wir setzen deshalb auf eine Strategie für nachhaltiges Wachstum auf Grundlage der Sozialen Marktwirtschaft. Wir werden die Rahmenbedingungen dafür schaffen, dass sich Leistung für alle lohnt und sich die Wachstumskräfte entfalten können. Deswegen wollen wir ein einfacheres, niedrigeres und gerechteres Steuersystem. Motor für Wachstum und Beschäftigung in Deutschland ist der Mittelstand. Deswegen setzen wir auf eine mittelstandsfreundliche Politik.

### **Wir verwirklichen nachhaltiges Wachstum für Arbeit und Wohlstand.**

Zum nachhaltigen Wirtschaften gehört Generationengerechtigkeit in der Finanzpolitik. Wir setzen die im Grundgesetz neu verankerte Schuldenbremse um. Damit nähern wir uns Schritt für Schritt dem Ziel eines ausgeglichenen Bundeshaushalts. Dafür sind in den kommenden Jahren langfristiges Denken und Handeln erforderlich. Die internationale Finanzmarkt- und Wirtschaftskrise zeigt: Wir brauchen globale Regeln für nachhaltiges Wirtschaften.

### **Wir praktizieren eine generationengerechte Finanzpolitik.**

Wir werden uns den Herausforderungen des Klimawandels stellen – national wie auch international. Wir werden Impuls- und Innovationsgeber sein. Wir werden den Umweltschutz mit neuen Technologien verbessern. Wir schaffen mit Investitionen in Zukunftstechnologien neues Wachstum. Die Bürgerinnen und Bürger und der Industriestandort Deutschland brauchen sichere, umweltverträgliche, wettbewerbsfähige und bezahlbare Energie. Dafür braucht unser Land ein energiepolitisches Gesamtkonzept, das diese Ziele miteinander verbindet.

### **Wir gehen den Weg in das Zeitalter der regenerativen Energie.**

### ***Bildungsrepublik Deutschland***

Bildung ist ein Schlüssel zur persönlichen Entfaltung, zur sozialen Gerechtigkeit und zum Wohlstand. Bildung schafft die Grundlage für Innovationen und gesellschaftliche Entwicklung. Bildung ermöglicht Aufstieg und schafft Zusammenhalt. Deshalb wollen wir die Bildungsrepublik Deutschland. Wir wollen eines der besten Bildungssysteme der Welt. Bildung, Ausbildung, Wissenschaft und Forschung sind unser wichtigster Rohstoff in der Globalisierung. Unser Ziel sind faire Startchancen für alle Kinder. Aufstieg durch Bildung erreichen wir durch höhere Bildungsinvestitionen und das enge Zusammenwirken von Bund und Ländern. Bildung darf keine Frage der Herkunft oder des Einkommens sein. Wissenschaft und Forschung bringen Fortschritt und damit Wohlstand für alle in unserem Land. Wir wollen eine führende Rolle bei den Schlüsseltechnologien des 21. Jahrhunderts einnehmen. Bildung und Ausbildung sind zugleich Pfeiler einer erfolgreichen Integration. Das

Zusammenleben von Einheimischen und Zugewanderten werden wir weiter verbessern und als Zukunftsaufgabe für beide Seiten begreifen.

**Wir geben Bildung und Forschung Vorrang.**

### ***Sozialer Fortschritt***

Wir wollen ein eigenverantwortliches und solidarisches Miteinander in der Gesellschaft. Im freiheitlichen Sozialstaat gehören Rechte und Pflichten zusammen. Wir werden die sozialen Sicherungssysteme zukunftsfest machen. Auch wer auf solidarische Hilfe angewiesen ist und dementsprechend unterstützt wird, soll ermutigt werden, den ihm möglichen Beitrag zu leisten. Das stärkt den Zusammenhalt. Die Familie bleibt das Fundament unserer Gesellschaft, die auf Zusammenhalt gründet. Die Familien sind Leistungsträger in unserem Land. Wir wollen ihre wirtschaftliche und soziale Leistungsfähigkeit stärken. In Lebensgemeinschaften, in denen Menschen dauerhaft füreinander Verantwortung übernehmen, werden ebenso Werte gelebt, die grundlegend für unsere Gesellschaft sind. Das hohe Gut des Miteinanders der Generationen werden wir sichern.

**Wir fördern den Dienst am Anderen und fordern Solidarität für eine menschliche Gesellschaft.**

Die Stärke der Kulturnation Deutschland ist ihre Vielfalt. Ehrenamtliches Engagement ist Ausdruck einer lebendigen Bürgerkultur. Ehrenamtlich tätige Bürgerinnen und Bürger sind die Grundlage einer freien Bürgergesellschaft. Wir werden die Potenziale für ehrenamtliches Engagement besser erschließen.

**Wir wollen eine lebendige Zivilkultur in Deutschland.**

### ***Freiheit und Sicherheit***

Wir wollen Freiheit und Sicherheit für unsere Bürgerinnen und Bürger. Wir werden Kriminalität wirksam bekämpfen und für mehr Sicherheit sorgen. Wir werden die Freiheit der Bürgerinnen und Bürger schützen und die Bürgerrechte stärken. Wir wollen ein ausgewogenes Verhältnis von Freiheit und Sicherheit. Wir werden auch gegenüber neuen Herausforderungen die Freiheit der Bürgerinnen und Bürger und ihre Sicherheit mit unserer Rechtsordnung garantieren.

**Wir setzen auf die Freiheit des Einzelnen und stehen für die Sicherheit aller ein.**

### ***Frieden und Freiheit***

Die Welt ist zusammengewachsen. Wir leben in *einer* Welt. Der Klimawandel, die Entwicklungsprobleme in vielen Regionen, der internationale Terrorismus und die Auswirkungen internationalen Finanzmarkt- und Wirtschaftskrise machen deutlich, dass wir den großen Herausforderungen global nur gemeinsam wirksam begegnen können.

Deutschland setzt auf die Idee des gemeinsamen Europas und die europäische Einbettung. Wir stehen zu unserer Verantwortung in der Welt. Dabei setzen wir auf Kooperation und internationale Zusammenarbeit.

Demokratie, Menschenrechte, Rechtsstaatlichkeit und eine marktwirtschaftliche Ordnung bestimmen unser Handeln für Deutschland in der Welt. Wir stehen für eine Außenpolitik, die wertorientiert und interessengeleitet ist. Wir stehen für eine Außenpolitik, die durch Abrüstung zu Frieden und Freiheit in der Welt beiträgt. Wir werden weiter aktiv an einer gemeinsamen Zukunft mit unseren Partnern in der

Europäischen Union arbeiten. Wir werden den neuen Schwung in den Transatlantischen Beziehungen für eine aktive Außenpolitik entschlossen nutzen. Wir stellen uns den neuen internationalen Herausforderungen und nehmen damit die neue Rolle Deutschlands in Europa und in der Welt an. Wir werden die damit verbundenen Verpflichtungen in Verantwortung erfüllen.

**Wir setzen uns für Frieden, Freiheit und Sicherheit in der Weltgemeinschaft ein.**

**Die Koalition der Mitte nimmt ihre Arbeit für das kommende Jahrzehnt auf.**

Unsere Ziele sind nachhaltiges Wirtschaften für Wohlstand, neue Chancen für Aufstieg durch Bildung und sozialer Zusammenhalt für ein starkes Deutschland. Dafür haben CDU, CSU und FDP die Koalition der Mitte geschlossen.

## **I. WOHLSTAND FÜR ALLE** **Durch nachhaltiges Wirtschaften**

### **1. Wachstum und Aufschwung**

Unsere wirtschaftspolitische Leitlinie ist die Soziale Marktwirtschaft. Sie greift weit über ökonomische Ziele hinaus, ist ein unverzichtbarer Teil einer freiheitlichen offenen Gesellschaft. Wir achten, schützen und verteidigen die Wirtschaftsordnung der Sozialen Marktwirtschaft mit aller Kraft. Das System der Sozialen Marktwirtschaft hat nicht nur zu großem Wohlstand breiter Bevölkerungsgruppen, sondern auch zu einem einmaligen sozialen Frieden in der Bundesrepublik Deutschland geführt. Die Ordnungspolitik setzt in der Sozialen Marktwirtschaft die Rahmenbedingungen. Deren oberstes Ziel muss sein, dass Bürger und Unternehmen ihre produktiven Kräfte entfalten und ihr Eigentum sichern können. Dabei ist es eine Daueraufgabe des Staates, diesen Ordnungsrahmen den gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Entwicklungen anzupassen und zu verbessern. Wir verfolgen eine Wirtschaftspolitik, die auf Stetigkeit, Solidität und Verlässlichkeit ausgerichtet ist und mit der richtigen Ausrichtung aus Ordnungs-, Steuer-, und Innovationspolitik entschlossen handelt, auch international und auf europäischer Ebene.

In der jetzigen Situation gilt es, den Einbruch des wirtschaftlichen Wachstums so schnell wie möglich zu überwinden und zu einem neuen, stabilen und dynamischen Aufschwung zu kommen. In der außergewöhnlichen Situation, in der sich die deutsche wie die internationale Wirtschaft befindet, dürfen das Vertrauen der Bürger und die Investitionsbereitschaft der Unternehmen jetzt nicht durch Entzug von Kaufkraft höhere Belastung der Arbeitskosten und Kürzungen bei öffentlichen und privaten Investitionen gefährdet werden. Dies wäre auch im historischen Maßstab ein schwerer Fehler. Die Koalition wird vielmehr auf diese Herausforderung mit einer Strategie der Stärkung und Verlässlichkeit antworten. Sie beruht auf drei zentralen Ansätzen:

- Wir werden erstens die Motivation und Leistungsbereitschaft der Arbeitnehmer und Arbeitgeber in unserem Land schnell und deutlich stärken, indem wir sofort damit beginnen, die Steuern zu senken, bürokratische Hemmnisse abzubauen und mehr Anreize zu schaffen, damit sich reguläre, sozialversicherungspflichtige Arbeit in allen Bereichen lohnt. Wir werden die Quellen des Wachstums für morgen in den Mittelpunkt stellen, dies betrifft insbesondere Bildung und Forschung und neue Technologien, Produkte und Dienstleistungen. Hier entscheidet sich mehr als an anderen die langfristige Zukunftskraft Deutschlands.
- Wir werden zweitens einen nachhaltigen Kurs der Sparsamkeit, der Transparenz der öffentlichen Finanzen und der verlässlichen Konsolidierung der öffentlichen Haushalte verfolgen. Die finanziellen Folgen des Wachstums- einbruchs werden wir nicht ungeschehen machen können. Wir sind allerdings überzeugt, dass wir sie durch die Kombination aus nachhaltigem Wachstum und kluger Sparsamkeit schrittweise abtragen und in den kommenden Jahren neue Stärke für unser Land gewinnen können.
- Wir werden drittens in der schwierigen Phase, in der der Arbeitsmarkt, die Unternehmen und die Banken noch die unmittelbaren Folgen der Finanz-

und Wirtschaftskrise zu verkraften haben, Beschäftigung sichern und den Unternehmen Hilfe bei der Finanzierung insbesondere ihrer Investitionen bereit stellen. Zwar erforderte die Weltwirtschaftskrise eine vorübergehende stärkere Rolle des Staates. Aber CDU, CSU und FDP sind sich einig: Die Beteiligung des Staates an Wirtschaftsunternehmen und Finanzinstituten ist so eng wie möglich zeitlich zu begrenzen. Dazu werden wir jetzt mit einer Ausstiegs-Strategie beginnen.

## **1.1. Motivation und Entlastung**

### **Mehr Netto vom Brutto**

Wir wollen eine Steuerpolitik, die die Leistungsbereitschaft der Bürgerinnen und Bürger stärkt. Wir wollen eine Steuerpolitik, die für die Unternehmen in Deutschland Rahmenbedingungen schafft, die ihr auch in Zeiten der Globalisierung ihre starke Stellung ermöglicht.

Wir verstehen Steuerpolitik als Wachstumspolitik, denn wir wissen, dass Basis aller Staatsfinanzen die Arbeit der Bürger unseres Landes und die wirtschaftlich erfolgreichen Unternehmen sind. Mehr finanzieller Spielraum ist Voraussetzung für mehr Konsum und mehr Investitionen.

Die Bürger empfinden aber nicht nur die Höhe der Steuer- und Abgabenlast als demotivierend, sondern auch die Kompliziertheit und Unklarheit des deutschen Steuerrechts. Deshalb wollen wir, dass Steuern „einfach, niedrig und gerecht“ sind. Wir streben an, die paritätisch finanzierten Lohnzusatzkosten (Sozialversicherungsbeiträge) unter 40% vom Lohn zu halten.

Wir werden dafür sorgen, dass sich Arbeit lohnt, dass den Bürgern mehr Netto vom Bruttoeinkommen bleibt. Das Steuersystem und das Besteuerungsverfahren werden wir deutlich vereinfachen und für die Anwender freundlicher gestalten.

Die steuerlichen Entlastungen schaffen die nachhaltige Grundlage für gesunde Staatsfinanzen. Eine weitere wichtige Aufgabe ist die strenge Begrenzung der Schulden nach der neuen Schuldenregel unserer Verfassung.

Wir halten an den durch den Gesetzgeber beschlossenen Entlastungen in der Lohn- und Einkommensteuer fest. Das bedeutet, dass durch die erweiterte Absetzbarkeit der Krankenversicherungsbeiträge und den Einstieg in die Beseitigung der kalten Progression eine Steuerentlastung in Höhe von rund 14 Milliarden Euro jährlich zum 1.1.2010 verwirklicht wird.

Wir wollen darüber hinaus eine steuerliche Entlastung insbesondere für die unteren und mittleren Einkommensbereiche sowie für die Familien mit Kindern in einem Gesamtvolumen von 24 Mrd. Euro (volle Jahreswirkung) im Laufe der Legislaturperiode umsetzen.

Der Kinderfreibetrag wird in einem ersten Schritt zum 1.1.2010 auf 7008,- Euro und das Kindergeld um je 20,- Euro erhöht.



Wir werden insbesondere die unteren und mittleren Einkommensbezieher vorrangig entlasten und gleichzeitig den Mittelstandsbauch abflachen, indem wir den Einkommensteuertarif zu einem Stufentarif umbauen. Zahl und Verlauf der Stufen wird unter Berücksichtigung dieses Zieles entwickelt.

Der Tarif soll möglichst zum 1.1.2011 in Kraft treten.

## **1.2 Der Weg aus der Krise**

### **Sofortprogramm krisenentschärfende Maßnahmen**

Um schnell und effektiv Wachstumshemmnisse zu beseitigen, werden wir unverzüglich mit einem Sofortprogramm zum 1. Januar 2010 beginnen. Die Verlust- und Zinsabzugsbeschränkungen sowohl für international aufgestellte Konzerne als auch für mittelständische Unternehmen werden entschärft. Zu diesem Zweck werden wir:

bei den Verlustabzugsbeschränkungen („Mantelkauf“)

- die zeitliche Beschränkung bei der Sanierungsklausel zur Verlustnutzung bei Anteilsübertragungen aufheben,
- den Abzug von Verlusten bei Umstrukturierungen innerhalb verbundener Unternehmen - soweit erforderlich – wieder zulassen („Konzernklausel“),
- den Übergang der Verluste in Höhe der stillen Reserven zulassen,

bei den Zinsabzugsbeschränkungen („Zinsschranke“)

- die höhere Freigrenze von 3 Mio. Euro dauerhaft einführen, um insbesondere kleinere und mittlere Unternehmen zu entlasten,
- einen Vortrag des EBITDA rückwirkend ab dem Jahr 2007 für einen Zeitraum von jeweils fünf Jahren einführen, um den Zinsabzug für die Unternehmen auch bei Konjunkturschwankungen zu verstetigen,
- die Escape-Klausel überarbeiten und für deutsche Konzerne anwendbar machen,

bei den grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen

- unverzüglich die negativen Auswirkungen der Neuregelung zur Funktionsverlagerung auf den Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland beseitigen,

bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen

- den Hinzurechnungssatz bei den Immobilienmieten von 65% auf 50% reduzieren (alle übrigen Fragen werden in die Kommission „Gemeindefinanzen“ einbezogen),

bei der Grunderwerbsteuer

- die Umstrukturierung von Unternehmen durch eine Konzernklausel erleichtern,

bei den Ertragsteuern

- ein Wahlrecht einführen, die Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter bis 410 Euro oder die Poolabschreibung für alle Wirtschaftsgüter zwischen 150 und 1000 Euro anzuwenden.

## **Steuervereinfachung**

Wir werden das Steuerrecht spürbar vereinfachen und von unnötiger Bürokratie befreien. Davon werden alle profitieren, sowohl die Steuerzahler als auch die Steuerverwaltung und die steuerberatenden Berufe. Wir werden insbesondere

- die Steuererklärungsvordrucke und Erläuterungen verständlicher und anwendungsfreundlicher ausgestalten,
- allen Bürgern die Möglichkeiten geben, ohne Papierbelege mit den Finanzämtern zu kommunizieren,
- noch in dieser Legislaturperiode allen Bürgern auf Wunsch eine vorausgefüllte Steuererklärung mit den bei der Finanzverwaltung vorhandenen Daten zur Verfügung stellen,
- den steuerlichen Abzug privater Steuerberatkungskosten wieder einführen,
- ein schlüssiges und verständliches Konzept der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für Familien und Kinder und im Haushalt,
- die steuerliche Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten neu ordnen,
- die Besteuerung der Rentnerinnen und Rentner so vereinfachen, dass kein aufwändiges Kontrollmitteilungsverfahren und keine separate Erklärungspflicht für Rentenbezüge mehr notwendig ist,
- den Abzug von Kosten für ein Pflegeheim durch Pauschalierung vereinfachen anstelle des heutigen Einzelnachweises der Kosten,
- die steuerliche Förderung der privaten Altersvorsorge entbürokratisieren und flexibilisieren,
- gleichheitswidrige Benachteiligungen im Steuerrecht abbauen und insbesondere die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zur Gleichstellung von Lebenspartnern mit Ehegatten umsetzen,
- die Besteuerung von Jahreswagenrabatten für Mitarbeiter zügig auf ein realitätsgerechtes Maß bringen; in diesem Zusammenhang werden wir auch die Angemessenheit der Besteuerung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung betrieblicher Fahrzeug überprüfen,

- grundsätzlich rückwirkende gesetzgeberische Maßnahmen vermeiden, welche die Bürger belasten,
- dafür sorgen, dass sich BMF-Schreiben auf die Auslegung der Gesetze beschränken und die Praxis der Nichtanwendungserlasse zurückgeführt wird,
- prüfen, ob Arbeitnehmer die Steuerklärung auch für einen Zeitraum von zwei Jahren abgeben können,
- die Gebührenpflicht für die verbindliche Auskunft auf wesentliche und aufwändige Fälle beschränken,
- das Kontenabrufverfahren überprüfen,
- zur Erhöhung der Planungssicherheit auf Seiten der Unternehmen und der Finanzverwaltung dafür sorgen, dass der Gedanke der zeitnahen Betriebsprüfung verwirklicht wird. Betriebsprüfungen müssen grundsätzlich innerhalb von fünf Jahren nach Beginn bzw. dann abgeschlossen sein, wenn die neue Betriebsprüfung beginnt,
- den Abzug von außergewöhnlichen Belastungen vereinfachen und in diesem Zusammenhang stärker typisieren und pauschalisieren,
- die elektronische Rechnungsstellung auf möglichst unbürokratische Weise ermöglichen.

### **Reform der Erbschaftsteuer**

Wir werden die Regelungen bei der Erbschaftsteuer entbürokratisieren, familien-gerechter, planungssicherer und mittelstandsfreundlicher machen. Hierzu werden wir als Sofortprogramm vorab

- die Steuerbelastung für Geschwister und Geschwisterkinder durch einen neuen Steuertarif von 15 bis 43 Prozent senken  
und
- die Bedingungen für die Unternehmensnachfolge krisenfest ausgestalten. Wir streben an, die Zeiträume zu verkürzen, innerhalb dessen das Unternehmen weitergeführt werden muss. Die erforderlichen Lohnsummen wollen wir absenken.

Wir werden in Gespräche mit den Ländern eintreten, um zu prüfen, ob die Erbschaftsteuer hinsichtlich Steuersätzen und Freibeträgen regionalisiert werden kann.

### **Mittelfristige Ziele für die Unternehmensbesteuerung**

Steuerpolitik ist auch Standortpolitik. Aus diesem Grund wollen wir das Unternehmenssteuerrecht weiter modernisieren und international wettbewerbsfähig gestalten. Aufkommensneutralität sollte gewahrt bleiben. Unternehmerische Entscheidungen sollten sich - unabhängig von Rechtsform, Organisation und Finanzierung - in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach

steuerlichen Aspekten richten. Auch der Holdingstandort Deutschland soll gestärkt werden. Ansatzpunkte für eine Prüfung sind:

- eine Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung,
- die grenzüberschreitende Besteuerung von Unternehmenserträgen,
- die Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems anstelle der bisherigen Organschaft

Darüber hinaus wollen wir uns mit dem Problem der zweifachen Besteuerung von Unternehmenserträgen auf der Ebene der Unternehmen und Anteilseigner einerseits und der nur einfachen Besteuerung der Erträge aus risikoarmen Zinsprodukten andererseits auseinandersetzen.

Wir werden unsere Politik der Doppelbesteuerungsabkommen auf die internationale Wettbewerbsfähigkeit unserer Unternehmen ausrichten und deshalb grundsätzlich an der Freistellung der ausländischen Einkünfte festhalten.

Die Bemühungen im Kampf gegen die internationale Steuerhinterziehung werden wir weiter vorantreiben.

Wir werden eine Kommission zur Erarbeitung von Vorschlägen zur Neuordnung der Gemeindefinanzierung einsetzen. Diese soll auch den Ersatz der Gewerbesteuer durch einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer und einen kommunalen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit eigenem Hebesatz prüfen.

## **Umsatzsteuer**

Auch die Umsatzsteuer muss an die modernen Anforderungen angepasst werden. Eine Umstellung auf die Ist-Besteuerung auf Leistungserbringer- und -empfängerseite könnte beispielsweise zur Bekämpfung des Steuerbetrugs und zur Verbesserung der Zahlungsmoral beitragen. Deshalb werden wir im Verlauf der Legislaturperiode unter Einbeziehung der europäischen Vorgaben prüfen, ob und in welchem Umfang das Prinzip der Ist-Besteuerung der Umsätze ausgeweitet werden kann.

Daneben gibt es Handlungsbedarf bei den ermäßigten Mehrwertsteuersätzen. Benachteiligungen gehören auf den Prüfstand. Aus diesem Grund wollen wir eine Kommission einsetzen, die sich mit der Systemumstellung bei der Umsatzsteuer sowie dem Katalog der ermäßigten Mehrwertsteuersätze befasst.

Dabei gilt es auch, die europäische Wettbewerbssituation bestimmter Bereiche zu berücksichtigen. Deshalb wollen wir ab dem 1.1.2010 für Beherbergungsleistungen in Hotel- und Gastronomiegewerbe den Mehrwertsteuersatz auf 7 Prozent ermäßigen.

Die Umsatzbesteuerung von Postdienstleistungen ist mit Blick auf die jüngste EuGH-Rechtsprechung umgehend so anzupassen, dass keine steuerliche Ungleichbehandlung mehr besteht. Nach dem Urteil des EuGH bleibt die Grundversorgung der Bürger mit Postdienstleistungen umsatzsteuerfrei.

Wir streben Wettbewerbsgleichheit kommunaler und privater Anbieter insbesondere bei der Umsatzsteuer an, um Arbeitsplätze zu sichern und Investitionen zu er-

möglichen. Aufgaben der Daseinsvorsorge sollen nicht über die bestehenden Regelungen hinaus steuerlich belastet werden.

Wir wollen die Wettbewerbsfähigkeit für die heimische Produktion von Biokraftstoffen auch unter steuerlichen Gesichtspunkten erhalten. Für die Branche muss Planungssicherheit gewährleistet sein.

Wir streben eine steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung an, die zusätzliche Forschungsimpulse insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen auslöst.

Die bereits beschlossene Einkommensteuerentlastung, das Sofortprogramm für Familien, die Änderungen der Unternehmenssteuerreform und die Erbschaftsteuer belaufen sich damit zum 1.1.2010 auf ein Gesamtvolumen von rund 21 Mrd. Euro. Sie bilden damit einen starken Impuls zu Beginn der neuen Legislaturperiode, der dabei hilft, Deutschland aus der Krise zu führen.

### **1.3. Investitionsbremsen lösen**

#### **Bürokratieabbau**

Der freiheitliche Staat soll nicht bevormunden, sondern den Gestaltungsraum von Bürgern und Unternehmen respektieren. Regulierungen sollen nur dort geschaffen werden, wo es zum Schutz des Schwächeren und zur Wahrung wichtiger Gemeinschaftsgüter und eines Ordnungsrahmens erforderlich ist. Regeln sind kein Selbstzweck, weshalb es nicht mehr Regeln geben soll, als erforderlich. Notwendige Regelungen müssen schlank und verlässlich, Verwaltungs- und gerichtliche Verfahren zügig sein.

Bürokratieabbau und bessere Rechtsetzung wirken wie ein Wachstumsprogramm zum Nulltarif. Gerade in Zeiten der Wirtschaftskrise wollen wir dieses Potential nutzen. Alle Ressorts werden deshalb bestehende Bürokratielasten fortlaufend und eigenständig reduzieren und neue Belastungen vermeiden.

Bisher werden die durch die gesetzlichen Informationspflichten der Wirtschaft verursachten Kosten gemessen. Um die Bürokratiekosten weiter einzudämmen, werden wir künftig

- die gesetzlichen Informationspflichten auch für die Bürger und
- die gesetzlichen Handlungspflichten für Wirtschaft, Bürger und Verwaltung prüfen, bevor Gesetze vorgelegt werden.

Dazu werden wir den Normenkontrollrat (NKR) stärken und seine Kompetenzen ausbauen. Wir prüfen, wie das gegenwärtige Mandat des NKR bei der Verabschiedung neuer Regelungen auf die Einhaltung der methodengerechten Durchführung der festgelegten Anforderungen erweitert werden kann. Bei Gesetzen, Rechtsverordnungen und Verwaltungsvorschriften ist verstärkt von der Möglichkeit der Befristung Gebrauch zu machen. Der Normenkontrollrat wird gebeten, bei seinen Stellungnahmen die Möglichkeiten der Befristung ausdrücklich zu untersuchen. Insbesondere wollen wir eine Plausibilitätsprüfung der so genannten sonstigen Bürokratiekosten in den Aufgabenbereich des NKR übertragen.

Vor der Verständigung auf Vorschläge der Bundesregierung für eine erneute Berufung des NKR werden wir Größe und Zusammensetzung dieses Gremiums vor dem Hintergrund seines erweiterten Mandats überprüfen.

Wir bekräftigen die bestehende Verpflichtung, die gemessenen Kosten aus bundesrechtlichen Informationspflichten der Wirtschaft bis 2011 im Vergleich zu 2006 um netto 25 Prozent zu reduzieren. Dazu legen die Bundesministerien bis 1. Juli 2010 jeweils verbindliche Umsetzungspläne vor. Über den Zeitraum 2011 hinaus wird die Bundesregierung ein weiteres anspruchsvolles Reduktionsziel auch für den gesamten gemessenen Erfüllungsaufwand festlegen.

Wir werden in einem ersten Schritt umgehend konkrete Möglichkeiten aufzeigen, wie in den folgenden Bereichen für Wirtschaft, Bürgerinnen und Bürger und die Verwaltung der gesamte messbare Erfüllungsaufwand um durchschnittlich 25 Prozent netto reduziert werden kann und bis 2011 entsprechende Änderungen in folgenden Bereichen vornehmen, beispielsweise:

- Planungs- und Baurecht von Infrastrukturvorhaben;
- Steuererklärungen, steuerliche und zollrechtliche Nachweispflichten;
- Harmonisierung und Verkürzung der Aufbewahrungs- und Prüfungsfristen nach Handels-, Steuer-, und Sozialrecht;
- Betriebliche Beauftragte;
- Antrag auf gesetzliche Leistungen, insbesondere für
  - Existenzgründer und Kleinunternehmen sowie bei drohender Firmeninsolvenz;
  - Menschen, die pflegebedürftig, chronisch krank oder akut schwer krank sind;
  - Familien und Alleinerziehende;
- Erleichterung der elektronischen Übermittlung der Gewerbeanzeige.

Wir prüfen, wie die Verpflichtungen und Schwellenwerte des Handels-, Steuer-, Arbeits- und Sozialrechts rechtsbereichsübergreifend harmonisiert werden können (z. B. Vereinheitlichung des Einkommensbegriffs). Die von Arbeitgebern auszustellenden Bescheinigungen und Entgeltnachweise werden bis spätestens 2015 in ein elektronisches Verfahren überführt.

Wir wollen innerhalb der Bundesregierung ein „Frühwarnsystem“ mit einer mittelstandsorientierten Gesetzesfolgenabschätzung für europäische Regelungen implementieren.

Wir setzen uns aktiv für die Einsetzung eines unabhängigen Rates für Bürokratieabbau bei der EU-Kommission nach dem Vorbild des NKR ein und fordern die EU-Kommission auf, weitere Vereinfachungsmaßnahmen auf den Weg zu bringen, insbesondere auf dem Gebiet der Landwirtschaft. Die Tätigkeit des NKR und des geplanten unabhängigen Rates für Bürokratieabbau sind miteinander zu vernetzen und aufeinander abzustimmen. Außerdem unterstützen wir die Annahme der Vereinfachungsvorschläge der EU-Kommission aus dem Aktionsprogramm zum Abbau von Verwaltungslasten. Wir werden bei den Verhandlungen zu neuen Regelungsvorhaben der EU auf einer plausiblen Folgekostenschätzung bestehen und eigene Vorschläge zur Vereinfachung einbringen. Wir werden EU-Richtlinien wettbewerbsneutral („1 zu 1“) umsetzen, damit Unternehmen am Standort Deutsch-

land kein Wettbewerbsnachteil entsteht.

Das geltende AGG werden wir im Hinblick auf einen möglichen Abbau von Bürokratielasten überprüfen.

Wir setzen uns aktiv gegen alle Formen von Diskriminierung ein. Den ungeeigneten Entwurf der Europäischen Kommission zur 5. Antidiskriminierungsrichtlinie lehnen wir allerdings ab.

### **Genehmigungsverfahren**

Wir prüfen, wo Initiativen ergriffen werden können, um Genehmigungsverfahren, die bundesgesetzlich geregelt sind, zu verkürzen und zu beschleunigen. Genehmigungsverfahren sind, wenn möglich, inhaltlich zu reduzieren und verfahrens- und kompetenzmäßig zu konzentrieren. Dabei ist dem Anzeigeverfahren ein größeres Gewicht einzuräumen. Insbesondere streben wir an, in Abstimmung mit den Ländern Genehmigungsverfahren im Baurecht zu straffen. Außerdem werden wir Umfang und Breite der gerichtlichen Überprüfungskompetenz untersuchen und wo möglich auf das notwendige rechtliche Maß zurückführen.

Wir befürworten die Einrichtung von Modellregionen für den Bürokratieabbau.

### **Vergaberecht**

Die deutsche Wirtschaft braucht ein leistungsfähiges, transparentes, mittelstandsgerechtes und unbürokratisches Vergaberecht. Zur Erleichterung des Zugangs zu den Beschaffungsmärkten und zur Stärkung eines offenen und fairen Wettbewerbs um öffentliche Aufträge soll das bestehende Vergaberecht reformiert und weiter gestrafft werden. Ziel ist es, das Verfahren und die Festlegung der Vergaberegeln insgesamt zu vereinfachen und transparenter zu gestalten. Wir stärken die Transparenz im Unterschwellenbereich. Die Erfahrungen aus der Anhebung der Schwellenwerte in der VOB und VOL werden evaluiert und die Ergebnisse bei der Reform des Vergaberechts berücksichtigt. Zur Reform des Vergaberechts wird ein wirksamer Rechtsschutz bei Unterschwellenaufträgen gehören. Ein Gesetzesentwurf für das reformierte Vergaberecht wird bis Ende 2010 vorgelegt.

Das Bauforderungssicherungsgesetz wird alsbald und umfänglich hinsichtlich der Zielerreichung überprüft.

Die Zahlungsmoral der öffentlichen Hand muss deutlich verbessert werden. Die 2009 eingeführte Berücksichtigung vergabefremder Aspekte wird in ihren Wirkungen geprüft und gegebenenfalls korrigiert.

### **Unternehmensfinanzierung**

Wir werden die Bedingungen für Unternehmensfinanzierung verbessern. Deutschlands Mittelstand darf nicht in eine Kreditklemme geraten. Dazu wollen wir das Kredit- und Bürgschaftsprogramm (Deutschlandfonds) evaluieren und prüfen, ob und welche Anpassungen zur Unterstützung insbesondere auch unserer mittelständischen Wirtschaft notwendig sind. Wir überprüfen gegebenenfalls Struktur und zeitliche Ausrichtung des Deutschlandfonds. Ein Kreditmediator bündelt – in

Abstimmung mit entsprechenden Einrichtungen auf Länderebene – die Beschwerden der Fremdkapital suchenden Unternehmen und versucht mit der Kreditwirtschaft konstruktive Lösungen zu finden. Es werden die Möglichkeiten einer schnell verfügbaren und unbürokratischen Liquiditätshilfe für kleine Unternehmen geprüft.

### **GWB-Novelle**

In das Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen wird als ultima ratio ein Entflechtungsinstrument integriert. Darüber hinaus werden Elemente der europäischen Fusionskontrolle übernommen. Das Kartellamt wird weiterhin Konzentrations Tendenzen und Nachfragemacht beobachten. Das Kartellamt wird bei der wettbewerblichen Folgenabschätzung am Gesetzgebungsverfahren beteiligt. Zur Sicherung freier und fairer Märkte setzen wir uns für ein unabhängiges europäisches Kartellamt ein.

### **Reform des Insolvenzrechts**

Das Insolvenzrecht muss den neuen Herausforderungen angepasst werden. Wir werden ein Instrumentarium schaffen, dass es der Bankenaufsicht frühzeitig ermöglicht, systemrelevante Finanzinstitute im Rahmen eines geordneten Verfahrens zu restrukturieren.

Wir wollen die Restrukturierung und Fortführung von sanierungsfähigen Unternehmen erleichtern und damit den Erhalt von Arbeitsplätzen ermöglichen. Hierzu gehört es, die rechtlichen Rahmenbedingungen für außergerichtliche Sanierungsverfahren für Unternehmen im Vorfeld einer drohenden Insolvenz zu verbessern.

Das Insolvenzplanverfahren soll vereinfacht und im Sinne eines Restrukturierungsrechts noch stärker auf die Frühsanierung von Unternehmen ausgerichtet werden. Für Kreditinstitute ist ein früh eingreifendes Reorganisationsverfahren vorzusehen. Hierdurch sollen Enteignungen vermieden und das Haftungsprinzip gestärkt werden. Eine wesentliche Errungenschaft der Insolvenzordnung ist die Gleichbehandlung aller Gläubiger. Hiermit nicht vereinbar ist die in der letzten Wahlperiode gegen den Willen der Rechtspolitiker aller Fraktionen erfolgte Privilegierung der Sozialkassen im Insolvenzverfahren. Diese werden wir beenden. Weiteren Regelungsbedarf werden wir prüfen. Das gilt namentlich für den Verschuldensbegriff, die Verwalterauswahl und das Verbraucherinsolvenzverfahren. Hier muss auch weiterhin der Grundsatz der zweiten Chance gelten. Rechtsstaatliche Standards müssen gewahrt bleiben.

### **Beteiligung der öffentlichen Hand**

Im Rahmen der Ausstiegs-Strategie wollen wir die Beteiligungen der öffentlichen Hand generell überprüfen. Deshalb berufen wir einen Expertenrat, der eine flexible Zeitablaufplanung unter Berücksichtigung der Entwicklung auf den internationalen Kapitalmärkten entwirft.

### **Moderne Regulierung**

Die Regulierung der Netze soll nicht nur niedrige Nutzungsentgelte im Blick behalten, sondern auch qualitative Elemente berücksichtigen, um so schnelle und längerfristige Investitionen auszulösen.



## **2. Generationengerechte Finanzen**

### **Haushalt**

Wir stehen für eine solide Haushalts- und Finanzpolitik. Die Grundlage für die Zukunftsfähigkeit unserer Gesellschaft ist nur gegeben, wenn der Weg in den Verschuldungsstaat gestoppt wird. Die Sicherung der Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen ist vor allem vor dem Hintergrund der demographischen Entwicklung eine zentrale Herausforderung der kommenden Legislaturperiode. Dies ist ein Gebot der Generationengerechtigkeit. Nur eine durchgreifende Konsolidierungspolitik verschafft dem Staat Spielräume, um zu gestalten und den Bürger zu entlasten.

Die Wirtschafts- und Finanzkrise sowie die zu ihrer Bewältigung ergriffenen Maßnahmen haben tiefe Spuren in den öffentlichen Haushalten hinterlassen. Mit der Überwindung der Krise muss ein strikter Konsolidierungskurs einsetzen. Nur so werden das Vertrauen von Investoren und Konsumenten in die Kontinuität der künftigen Steuer-, Finanz- und Haushaltspolitik gestärkt und damit langfristig die Weichen für mehr Wachstum und Beschäftigung gestellt.

Wir gehen davon aus, dass die in diesem Koalitionsvertrag vereinbarte Politik zu einer spürbaren Steigerung des wirtschaftlichen Wachstums führt. Insbesondere erwarten wir eine Verbesserung der Lage auf dem Arbeitsmarkt. 100.000 Arbeitslose weniger haben eine Entlastungswirkung von etwa 2 Milliarden Euro im Haushalt und den Sozialkassen. Dies erleichtert die notwendigen strukturellen Veränderungen bei der Bundesagentur für Arbeit.

Haushaltskonsolidierung ist auch die Grundlage für die Sicherung unseres Sozialstaates. Einem überschuldeten Staat wird am Ende immer das Geld für die Schwachen in dieser Gesellschaft fehlen. Mit der Haushaltskonsolidierung ist eine soziale Dividende verbunden, da Zinslasten begrenzt werden und damit Gestaltungsmöglichkeiten entstehen.

Wir werden Steuerverschwendung gemeinsam mit Ländern und Kommunen entschlossen bekämpfen.

Die neue, im Grundgesetz verankerte Schuldenregel trägt der ökonomischen Vernunft und der Verantwortung für nachfolgende Generationen Rechnung. Zugleich bekennen wir uns ausdrücklich zu unserer Verantwortung im Rahmen des europäischen Stabilitäts- und Wachstumspaktes.

Folgende „Goldene Regeln“ sind einzuhalten:

- Alle staatlich übernommenen Aufgaben werden auf ihre Notwendigkeit hin überprüft. Jeder Ausgabenbereich muss einen Beitrag zur Erfüllung der Anforderungen der neuen Schuldenregel leisten.
- Alle neuen finanzwirksamen Vorhaben und Belastungen auf der Einnahmen- und Ausgabenseite müssen in ihren Wirkungen umfassend ausgewiesen werden. Für die Maßnahmen, die nicht im Rahmen des beschlossenen Finanzrahmens zusätzlich finanziert werden sollen, ist grundsätzlich eine unmittelba-

re, vollständige und dauerhafte Gegenfinanzierung im jeweiligen Etat des Bundeshaushaltes sicherzustellen.

- Das Ausgabenwachstum muss unter dem Wachstum des Bruttoinlandsproduktes (real) liegen.
- Alle Maßnahmen des Koalitionsvertrages stehen unter Finanzierungsvorbehalt.
- Politische Zielsetzungen haben sich stärker als bisher an qualitativen und nicht mehr nur an quantitativen Anforderungen zu orientieren.
- Alle Einnahmen stehen grundsätzlich dem Gesamthaushalt zur Verfügung.
- Die Weiterentwicklung in den Zweigen der Sozialversicherung muss ebenfalls dem Erfordernis der Schuldenregel des Bundes Rechnung tragen.
- Wir werden auf eine ausgewogene Lastenverteilung zwischen den Ebenen der öffentlichen Haushalte achten.
- Zukünftig werden wichtige Eckwerte des Haushalts vorab verbindlich durch das Bundeskabinett vorgegeben und damit zur Grundlage für das regierungsinterne Aufstellungsverfahren in den Einzelplänen gemacht. Der parlamentarische Teil des Haushaltsaufstellungsverfahrens bleibt davon unberührt.

CDU, CSU und FDP haben das Anliegen, die krisenbedingten Einnahmeausfälle für die Arbeitslosen- und Krankenversicherung aus Steuermitteln aufzufangen. Die Beiträge von Arbeitnehmern und Arbeitgebern und damit die Lohnnebenkosten sollen zur Überwindung der Krise stabil gehalten werden. Damit spannen wir einen Schirm zum Schutz der Arbeitnehmer in der Krise auf. Es geht insbesondere um die Umwandlung des bisher vorgesehenen Darlehens an die Bundesagentur für Arbeit in einen Zuschuss. Die Auszahlung des Zuschusses muss selbstverständlich an strenge Kriterien gebunden werden. Deshalb wird die Koalition im Zusammenhang mit der Aufstellung des Bundeshaushaltes 2010 prüfen, wie diesem Anliegen Rechnung getragen werden kann. Insbesondere durch ein auf diesen Zweck ausgerichtetes Sondervermögen.

Zur Entlastung der Haushaltsseite ist es zudem notwendig, angemessene Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen für alle finanzwirksamen Maßnahmen durchzuführen. Staatliche Aufgaben oder öffentlichen Zwecken dienende wirtschaftliche Tätigkeiten sind konsequent zu überprüfen und bei nachgewiesener Wirtschaftlichkeit mit Hilfe des privaten Anbieters umzusetzen.

Wir wollen diesen Prozess optimal gestalten und Beteiligungen der öffentlichen Hand generell überprüfen.

Die Weltwirtschaftskrise erforderte eine vorübergehende stärkere Rolle des Staates. Die Beteiligung des Staates an Wirtschaftsunternehmen und Finanzinstituten ist so eng wie möglich zeitlich zu begrenzen. Dazu werden wir eine Ausstiegsstrategie entwickeln.

Der demographische Wandel, die finanziellen Rahmenbedingungen und die Notwendigkeit zur Sicherung der Handlungsfähigkeit des Staates erfordern eine konsequente Nutzung aller Effizienzpotentiale in der Bundesverwaltung. Auf Basis einer umfassenden Aufgabenkritik, der konsequenten Standardisierung von Prozessen, der flächendeckenden und verbindlichen Nutzung und dem weiteren Ausbau von Kompetenz- und Dienstleistungszentren sowie einer Entbürokratisierung streben wir eine durchgreifende Modernisierung der Bundesverwaltung einschließlich der Ministerien und nachgeordneten Behörden an.

Der wesentliche Teil der zusätzlich generierten Gewinne aus der Laufzeitverlängerung der Kernenergie soll von der öffentlichen Hand vereinnahmt werden. Mit diesen Einnahmen wollen wir auch eine zukunftsfähige und nachhaltige Energieversorgung und -nutzung, z. B. die Erforschung von Speichertechnologien für erneuerbare Energien, oder stärkere Energieeffizienz fördern. Unabhängig davon streben wir eine angemessene Beteiligung der Betreiber an den Sanierungskosten für die Schachtanlage Asse II an.

Alle Einnahmen aus dem Handel mit CO<sub>2</sub>-Emissionszertifikaten stehen dem Gesamthaushalt zur Verfügung. Bei der Erlösverwendung sind die steuerlichen Mindereinnahmen aufgrund des Betriebsausgabenabzugs über alle Ebenen und die laufenden, aus den CO<sub>2</sub>-Erlösen finanzierten Klimaschutzmaßnahmen in Rechnung zu stellen. Ab 2013 sind zusätzlich die angekündigten Kompensationszahlungen für indirekte Preiseffekte des Emissionshandels sowie in Aussicht gestellte Maßnahmen für den Bau effizienter fossiler Kraftwerke zu berücksichtigen.

Die Finanzagentur Deutschland soll unter Berücksichtigung der haushalterischen Belange des Bundes so wenig wie möglich mit Kreditinstituten in Wettbewerb treten.

### **3.     Arbeitschancen für alle**

#### **3.1   Arbeitsmarkt**

##### **Tarifautonomie/gesetzlicher Mindestlohn**

CDU, CSU und FDP bekennen sich zur Tarifautonomie. Sie ist ein hohes Gut, gehört unverzichtbar zum Ordnungsrahmen der Sozialen Marktwirtschaft und hat Vorrang vor staatlicher Lohnfestsetzung. Einen einheitlichen gesetzlichen Mindestlohn lehnen wir ab.

Daher wollen wir den Tarifausschuss stärken, damit Arbeitgeber und Arbeitnehmer gemeinsam in der Pflicht zur Lohnfindung sind. Allgemeinverbindlicherklärungen von Tarifverträgen auf dem Verordnungswege werden einvernehmlich im Kabinett geregelt. Voraussetzung dafür ist grundsätzlich eine Mehrheit im Tarifausschuss.

Die bestehenden gesetzlichen Regelungen zum Mindestlohn werden bis Oktober 2011 evaluiert. Dabei kommt es uns darauf an, diese daraufhin zu überprüfen, ob sie Arbeitsplätze gefährden oder neuen Beschäftigungsverhältnissen entgegenstehen. Zugleich gilt es zu prüfen, ob sie sowohl den erforderlichen Schutz der Arbeitnehmer als auch die Wettbewerbsfähigkeit der einzelnen Branchen gewährleisten. Das Ergebnis dieser Evaluierung soll als Grundlage für die Entscheidung dienen, ob die geltenden Mindestlohnregelungen Bestand haben oder aufgehoben werden sollten. Die anhängigen Bundesgerichtsverfahren im Zusammenhang mit dem Postmindestlohn werden abgewartet.

Die Rechtsprechung zum Verbot sittenwidriger Löhne soll gesetzlich festgeschrieben werden, um Lohndumping zu verhindern. Damit werden wir auch wirksam gegen soziale Verwerfungen in einzelnen Branchen vorgehen.

## **Arbeitsmarktzugang**

Zur effizienteren Schließung der absehbaren kommenden Fachkräftelücke, aber auch zur effizienteren Bekämpfung von Leistungsmissbrauch, muss der Arbeitsmarktzugang für Nichtdeutsche besser geregelt werden.

## **Aufgabenkritik der Bundesagentur für Arbeit**

Um Arbeitssuchende noch erfolgreicher in sozialversicherungspflichtige Beschäftigung vermitteln zu können, benötigen wir eine effizientere Arbeitsverwaltung. Die Aufgaben und Strukturen der BA sind einer Aufgabenkritik zu unterziehen, um eine möglichst effiziente Dienstleistung für die Bürgerinnen und Bürger zu erzielen.

Grundsätzlich gilt, dass finanzielle Mittel und das Personal der jeweiligen Aufgabe folgen.

## **Schwarzarbeit**

Schwarzarbeit ist kein Kavaliersdelikt. Durch Schwarzarbeit werden den sozialen Sicherungssystemen Einnahmen entzogen. Sie führt zu einem unfairen Wettbewerb besonders zu Lasten des Mittelstandes und den Beschäftigten in kleinen und mittleren Betrieben. Wir wollen daher Schwarzarbeit durch wirksame Kontrollen stärker bekämpfen und bessere Anreize zur Aufnahme einer sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung setzen.

## **Befristete Beschäftigungsverhältnisse**

Das generelle Vorbeschäftigungsverbot für sachgrundlos befristete Einstellungen erschwert Anschlussbeschäftigungsverhältnisse, wenn während Schule, Ausbildung oder Studium bei einem Arbeitgeber schon einmal befristet gearbeitet worden ist. Wir werden die Möglichkeit einer Befristung von Arbeitsverträgen so umgestalten, dass die sachgrundlose Befristung nach einer Wartezeit von einem Jahr auch dann möglich wird, wenn mit demselben Arbeitgeber bereits zuvor ein Arbeitsverhältnis bestanden hat. Mit dieser Neuregelung erhöhen wir Beschäftigungschancen für Arbeitnehmer, verringern den Bürokratieaufwand für Arbeitgeber und verhindern Kettenbefristungen.

## **Mini-Jobs**

Wir wollen die Arbeitsanreize auch für gering entlohnte Beschäftigungsverhältnisse verbessern. Unser Ziel ist es, die Brückenfunktion von Mini- und Midi-Jobs in voll sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse zu stärken.

Wir prüfen die Erhöhung und die Dynamisierung der Grenze sozialversicherungsfreier Mini-Jobs. Bei den Hinzuverdienstregeln sollen die Arbeitsanreize gestärkt werden.

## **Fachkräfte**

Wir wollen die Attraktivität Deutschlands für Hochqualifizierte steigern und die Zuwanderung nach Deutschland steuern. Bürokratische Hindernisse für qualifizierte

Arbeitnehmer sind abzubauen. Der Zugang von ausländischen Hochqualifizierten und Fachkräften zum deutschen Arbeitsmarkt muss systematisch an den Bedürfnissen des deutschen Arbeitsmarkts ausgerichtet und nach zusammenhängenden, klaren, transparenten und gewichteten Kriterien wie beispielsweise Bedarf, Qualifizierung und Integrationsfähigkeiten gestaltet werden. Darüber hinaus werden wir Regelungen zur Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit, Arbeitsplatzannahme für Studenten mit deutschem Hochschulabschluss, für Künstler und Sportler sowie für Saisonarbeitskräfte überprüfen und Vereinfachungen anstreben. Die Regelungen für die Beschäftigung von Saisonarbeitskräften werden auch im Interesse der Sonderkulturbetriebe vereinfacht.

### **3.2 Verantwortung für das Unternehmen, Partnerschaft im Betrieb**

Wir setzen uns für eine faire Verantwortungskultur in Unternehmen ein. Unternehmer, Vorstände und Aufsichtsräte stehen in voller Verantwortung zu einer Gesellschaft, die ihnen Entfaltungsmöglichkeiten und Eigentumsschutz garantiert. Freies Unternehmertum umschließt dabei Gewinnchancen – aber ebenso Risikohaftung für Fehlentscheidungen oder nicht vorhergesehene Entwicklung.

Das gilt für Eigentümer, im Prinzip aber auch für Vorstände und Aufsichtsräte. Deshalb sind die jüngsten Gesetzesanpassungen zur Haftung und Vergütung weiter zu entwickeln.

Fehlanreize bei Unternehmen, insbesondere bei Finanzinstituten, müssen beseitigt werden. Die Vergütungssysteme müssen sich stärker als bisher am langfristigen Erfolg ihres Unternehmens orientieren. Zu den wichtigen Instrumenten zur Bewahrung und Stärkung der Finanzmarktstabilität gehören solche Vergütungsstrukturen für Finanzinstitute, die bei schlechter Geschäftsentwicklung auch Gehaltabzüge (Malus-Regelungen) enthalten.

Wir werden die Möglichkeiten der Mitarbeiterkapitalbeteiligung erweitern. Dabei gilt das Prinzip der doppelten Freiwilligkeit. Die Beschäftigten sollen auch durch Entgeltumwandlung Anteile an ihren Unternehmen steuerbegünstigt erwerben können. Mitarbeiterkapitalbeteiligungen sollten unternehmerische Mitverantwortung einschließen.

Wir unterstützen die Professionalisierung der Aufsichtsratsarbeit. Wir werden das Mitspracherecht der Hauptversammlung bei der Festlegung der Eckpunkte von Vorstandsvergütungen stärken. Wir wollen eine Mindestwartefrist von zwei Jahren für ehemalige Vorstandsvorsitzende beim Wechsel zum Aufsichtsratsvorsitzenden desselben börsennotierten Unternehmens – dabei sind allerdings die Besonderheiten von Familienunternehmen zu berücksichtigen.

Entsprechend den Grundsätzen der Unternehmensführung (Corporate Governance Codex) werden wir in Gespräche über die Größe von Aufsichtsräten eintreten. Darüber hinaus soll neben Aufsichtsräten und Vorständen auch ein Ehrenkodex für Betriebsräte entwickelt werden (z. B. mit einem Recht der Betriebsversammlung auf Offenlegung der gezahlten Aufwendungen an Betriebsratsmitglieder).

### **3.3 Ältere Arbeitnehmer**

Wir streben eine Erhöhung der Erwerbsbeteiligung vor allem von Älteren und Frauen an und ermutigen zu mehr Bildungs- und Weiterbildungsanstrengungen. Staatliche Anreize zur faktischen Frühverrentung werden wir beseitigen. Eine Verlängerung der staatlich geförderten Altersteilzeit (ATG) über den 31. Dezember 2009 hinaus lehnen wir daher ab.

Rente ist kein Almosen. Wer sein Leben lang hart gearbeitet hat, der hat auch einen Anspruch auf eine gute Rente. Damit dies auch in Zukunft gewährleistet ist, wollen wir wegen des demographischen Wandels die Voraussetzungen für eine längere Teilhabe Älterer am Erwerbsleben verbessern.

Die überwiegende Mehrheit der Bürger ist bis ins hohe Alter körperlich und geistig fit. Ihre Bereitschaft sich zu engagieren und zu beteiligen möchten wir fördern. Wir wollen die Kenntnisse, Kompetenzen und Kreativität älterer Menschen für unsere Gesellschaft nutzen. Wir lehnen daher jegliche Form der Altersdiskriminierung ab und werden den Wegfall der beruflichen Altersgrenzen prüfen.

## **4. Nachhaltiges Wirtschaften und Klimaschutz**

### **4.1 Mittelstand**

Der Mittelstand ist das Herz der Sozialen Marktwirtschaft. Über 4 Mio. Selbständige und mittelständische Unternehmerinnen und Unternehmer in Industrie, Handwerk, Handel, Dienstleistungen und den Freien Berufen sind Motor für Wachstum, Beschäftigung und Ausbildung in Deutschland. Gemeinsam mit ihren Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern schaffen sie Werte und sorgen mit Kreativität und Innovationen für die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft. Eigentümergeführte Familienunternehmen stehen für nachhaltiges Denken, gesellschaftlichen Zusammenhalt und solides Wirtschaften. Auf dieser Stärke müssen wir aufbauen. Wir wollen die Rahmenbedingungen für Mittelstand, Handwerk, Handel und Freie Berufe verbessern, Selbständigkeit attraktiver machen und eine neue Gründerdynamik anstoßen. Das Handwerk sichert einen hohen Qualitätsstandard, eine gute Ausbildungsleistung und nachhaltig erfolgreiche Existenzgründungen. Der Meisterbrief ist dabei ein Ausweis hoher Qualität. Wir wollen die Freien Berufe und das Handwerk stärken und dafür sorgen, dass ihr besonderer Stellenwert auf europäischer Ebene besser anerkannt und geschützt wird.

Wir setzen uns für eine mittelstandsfreundliche Überarbeitung der internationalen Rechnungslegungsvorschriften ein.

Die Einführung von Innovationsgutscheinen wird in Abstimmung mit den Länderprogrammen geprüft.

### **KfW als Mittelstandsbank**

Förderbanken sind elementarer Bestandteil jeder freien Wirtschaftsordnung. Wir werden die KfW mit ihren Kernaufgaben als Mittelstandsbank stärken. Wir halten es für dringend erforderlich, dass die Kreditanstalt für Wiederaufbau nicht im Wettbewerb mit privaten und genossenschaftlichen Banken sowie Sparkassen

steht. Die Programme der KfW sind einer laufenden Bewertung zu unterziehen. Die Bearbeitungszeiten werden beschleunigt. Wir werden die KfW – soweit notwendig – den Vorschriften des Kreditwesengesetzes unterstellen. Wir wollen die Verwaltungs- und Aufsichtsstrukturen der KfW deutlich straffen. Dafür ist das KfW-Gesetz entsprechend anzupassen.

## **Gründerland Deutschland**

Deutschland soll verstärkt Innovationen hervorbringen und Leitmärkte prägen. Wir werden die Förderprogramme für Gründungen und Gründungsfonds sowie für die Betriebsnachfolgen zusammen mit der Wirtschaft stark ausbauen, bessere Rahmenbedingungen für Chancen- und Beteiligungskapital schaffen und für ein Leitbild der unternehmerischen Selbständigkeit werben. Wir wollen junge, innovative Unternehmen von unnötigen Bürokratielasten befreien, um Gründungen zu erleichtern und intensiv zu befördern.

Deutschland muss wieder zum Gründerland werden. Daher werden wir eine Gründerkampagne in Deutschland starten. Einen Schwerpunkt wird dabei die Nachfolgeproblematik bei der Betriebsübernahme bilden.

Wir werden daher dafür sorgen, dass der Mittelstand weiter auf ein ausreichendes Angebot an eigenkapitalnahem Mezzaninkapital zurückgreifen kann.

Wir werden einen High-Tech-Gründerfonds II als Public-Private-Partnership auflegen, der auf den Erfahrungen des ersten Fonds aufbaut. Darüber hinaus wollen wir dringend benötigtes privates Kapital für deutsche Venture Capital Fonds mobilisieren, indem wir institutionellen Investoren eine anteilige Garantiemöglichkeit zur Risikoabsicherung ihrer Fondseinlagen anbieten. Wir werden das Umfeld für die Tätigkeiten von Business Angels in Deutschland verbessern.

Wir wollen das Angebot von Mikrokrediten ausweiten, insbesondere für Gründer und Kleinunternehmer.

Wir wollen Gründern nach einem Fehlstart eine zweite Chance eröffnen. Dazu wird die Zeit der Restschuldbefreiung auf drei Jahre halbiert.

Der Pfändungsschutz für die private Altersvorsorge im Insolvenzfall verringert das Risiko der Altersarmut für Selbständige deutlich. Wir werden deshalb die Pfändungsfreigrenzen für die Altersvorsorge Selbständiger regelmäßig anpassen.

## **4.2 Klimaschutz, Energie und Umwelt**

### **Klimaschutz**

Das Prinzip der Nachhaltigkeit prägt unsere Politik. Wir wollen gute Lebensbedingungen für kommende Generationen. Der Klimaschutz ist weltweit die herausragende umweltpolitische Herausforderung unserer Zeit. Er ist Vorsorge für eine langfristig tragfähige wirtschaftliche und ökologische Entwicklung. Wir sehen Klimaschutz zugleich als Wettbewerbsmotor für neue Technologien.

Unser Ziel ist es, die Erderwärmung auf maximal 2 Grad Celsius zu begrenzen

und Deutschlands Vorreiterrolle beim Klimaschutz beizubehalten. International ist vereinbart, dass die Industriestaaten ihre Treibhausgas-Emissionen bis 2050 um mindestens 80% reduzieren. Wir werden für Deutschland einen konkreten Entwicklungspfad festlegen und bekräftigen unser Ziel, die Treibhausgas-Emissionen bis 2020 um 40 % gegenüber 1990 zu senken.

Wir werden die Maßnahmen im Integrierten Energie- und Klimaprogramm 2010 auf ihre Wirksamkeit überprüfen und ggf. nachsteuern. Die deutsche Anpassungsstrategie wird bis 2011 weiterentwickelt.

Wir setzen uns in Kopenhagen für ein weltweites anspruchsvolles Klimaschutzabkommen ein. Dieses soll nach dem Abkommen von Kyoto ein neues Kapitel im internationalen Klimaschutz einleiten. Wir fordern die Schwellenländer auf, mit nachprüfbaren Verpflichtungen ihren Beitrag zu leisten. Wir werden die Entwicklungsländer bei der Bekämpfung des Klimawandels und der Bewältigung seiner Folgen stärker unterstützen. Bei den Verhandlungen werden wir uns für eine faire Lastenverteilung einsetzen, die vergleichbare Wettbewerbsbedingungen schafft und Produktionsverlagerungen in Länder ohne Klimaschutz verhindert. Wir sind zu einer angemessenen Finanzierung von Technologietransfer-, Waldschutz- und Anpassungsprojekten bereit.

Wo immer möglich, wollen wir marktbasierte Instrumente wie den Clean Development Mechanism (CDM) nutzen. Auf EU-Ebene werden wir uns gegen die Einführung von Klimazöllen und CO<sub>2</sub>-Abgaben einsetzen.

Der Emissionshandel ist das vorrangige Klimaschutzinstrument. Er soll perspektivisch zu einem globalen Kohlenstoffmarkt ausgebaut werden. Wir werden Initiativen ergreifen, um regionale Handelssysteme zu verbinden und in das internationale Handelssystem schrittweise weitere Bereiche, wie z. B. den Luft- und Seeverkehr, mit einzubeziehen. Wir wollen die Höhe der Deckelung der CDM-Maßnahmen auf europäischer Ebene überprüfen und die ökologische Integrität des CDM erhöhen.

Wir setzen uns dafür ein, dass energieintensive Unternehmen, die im internationalen Wettbewerb Nachteile befürchten müssen, weiterhin von der Versteigerung der Emissionsrechte ausgenommen bleiben.

Gemäß den deutschen Verpflichtungen bei dem Europäischen Rat sollen 50 Prozent der Erlöse aus der Versteigerung der Emissionszertifikate ab 2013 vorrangig für internationale und ergänzend nationale Klimaschutzprojekte genutzt werden. Letztere sollen insbesondere für Maßnahmen zur Anpassung an den Klimawandel verwendet werden.

## **Energiemix**

Wir wollen eine ideologiefreie, technologieoffene und marktorientierte Energiepolitik. Diese umfasst alle Nutzungspfade (Strom, Wärme, Mobilität). Mehrfachbelastungen der gewerblichen Energieverbraucher sind durch eine bessere Abstimmung der energie- und klimapolitischen Instrumente zu vermeiden. Wir werden spätestens innerhalb des nächsten Jahres ein neues Energiekonzept vorlegen, das szenarienbezogen Leitlinien für eine saubere, zuverlässige und bezahlbare



Energieversorgung formuliert.

Wir werden die erneuerbaren Energien konsequent ausbauen und die Energieeffizienz weiter erhöhen. Ziel ist es, dass die erneuerbaren Energien den Hauptanteil an der Energieversorgung übernehmen. Auf diesem Weg werden in einem dynamischen Energiemix die konventionellen Energieträger kontinuierlich durch alternative Energien ersetzt.

## **Erneuerbare Energien**

Wir wollen den Weg in das regenerative Zeitalter gehen und die Technologieführerschaft bei den Erneuerbaren Energien ausbauen. Die Potentiale für Innovation, Wachstum und Beschäftigung beim Umbau unseres Energiesystems sind gewaltig.

Dazu werden wir den Ausbau der Erneuerbaren Energien entsprechend den bestehenden Zielvorgaben weiter fördern, das EEG sowie den unbegrenzten Einspeisevorrang erhalten sowie zugleich die Förderung wirtschaftlicher und Einspeisung effizienter gestalten. Unser Ziel ist es, die erneuerbaren Energien so schnell wie möglich markt- und speicherfähig zu machen. Über- oder Unterförderungen sind zu vermeiden.

Dabei erhalten wir die Planungssicherheit für bestehende Anlagen. Wir werden als Sofortmaßnahme die Reduzierung der EEG-Vergütung für modulare Anlagen, die vor dem 1.1.2009 in Betrieb waren, zurücknehmen.

Wir werden mit Wirkung zum 1.1.2012 eine EEG-Novelle auf den Weg bringen, die die Wettbewerbsfähigkeit der jeweiligen Technologie wahrt. Wir wollen bei der Biomasse-Verstromung organische Reststoffe gegenüber nachwachsenden Rohstoffen stärker gewichten, bessere Rahmenbedingungen für eine ökologisch verträglichere Wasserkraftnutzung sowie für das Repowering von Windkraftanlagen schaffen und Planungssicherheit für die Offshore-Windkraft erhalten. Für virtuelle Kraftwerke, die eine gleichmäßige Versorgung mit erneuerbaren Energien gewährleisten, soll ein Stetigkeitsbonus eingeführt werden. Wir legen künftig im Dreijahres-Rhythmus einen EEG-Erfahrungsbericht vor.

Wir bekennen uns zur Solarenergie als wichtige Zukunftstechnologie am Standort Deutschland. Wir werden mit einer Anhörung in den Dialog mit der Solar-Branche und Verbraucherorganisationen treten, mit welchen Anpassungen kurzfristig Überförderungen bei der Photovoltaik vermieden werden können. Dabei werden wir auch prüfen, wie die Förderung der Freiflächen-Anlagen noch stärker auf die Nutzung von versiegelten oder vorbelasteten Flächen ausgerichtet werden kann.

Wir werden die Bedingungen für die Biogas-Einspeisung im Erneuerbare-Wärme-Gesetz verbessern. Das Marktanreizprogramm führen wir fort.

Die termingerechte Anbindung der Offshore-Windparks an das Stromnetz ist zügig und effektiv zu realisieren. Wir werden nachdrücklich an einer Strategie eines Stromverbundes mit Nordafrika für Sonnen- und Windenergie arbeiten sowie den Aufbau des Technologie- und Innovationszentrums der IRENA in Bonn aktiv vorantreiben.

Für Biomasse wollen wir Initiativen für eine international wirksame Nachhaltigkeitszertifizierung ergreifen, die sowohl die Kraftstoff- und Stromproduktion als auch die Nutzung für Lebens- und Futtermittel umfasst. Bei Betrieben in der EU soll dabei die Prüfung der Cross-Compliance-Regelungen voll anerkannt werden.

Wir wollen den Markt für reine Biokraftstoffe wieder beleben und werden dafür einen Gesetzentwurf mit Wirksamkeit zum 1.1.2010 vorlegen. Die Höhe der Steuerbegünstigungen soll spätestens 2013 nach spezifischen CO<sub>2</sub>-Reduktionspotentialen ausgelegt werden. Wir werden die Einführung von E 10-Kraftstoff auf freiwilliger Basis und als zusätzliches Angebot mit klarer Kennzeichnung ermöglichen.

### **Energieeffizienz**

Der weltweite Energieverbrauch wird in den nächsten Jahren drastisch zunehmen. Daher wollen wir durch marktorientierte und technologieoffene Rahmenbedingungen, die stärker auf Anreiz und Verbraucherinformation und weniger auf Zwang setzen, die enormen Potentiale im Bereich Energieeffizienz heben. Hierzu zählen insbesondere: die marktwirtschaftliche 1:1 Umsetzung der Energiedienstleistungsrichtlinie, die Stärkung der Energiekompetenz der Verbraucher etwa durch unbürokratische Kennzeichnung des Energieverbrauchs bei energierelevanten Produkten, eine Energieinitiative Mittelstand (Investitionsanreize durch Änderungen im Mietrecht und im Energiecontracting, Fortsetzung der Programme zur Energieberatung, kostenneutrale Vereinfachung der Fördermodelle in der Gebäudesanierung).

### **Gebäudesanierung und Einsatz erneuerbarer Energien im Wärmebereich**

Die Sanierung des Gebäudebestandes birgt ein hohes Potential zur Erreichung der deutschen Klimaschutzziele und trägt dazu bei, den geänderten Ansprüchen an den Wohnungsstandard - auch infolge der Alterung der Gesellschaft - Rechnung zu tragen. Die Steigerung der Energieeffizienz von Gebäuden und der vermehrte Einsatz erneuerbarer Energien zur Wärmeherzeugung in Gebäuden senken die CO<sub>2</sub>-Emissionen. Wir werden das CO<sub>2</sub>-Gebäudesanierungsprogramm wirkungsvoller ausgestalten, um die derzeitige Sanierungsquote zu steigern. Die Hürden im Mietrecht für eine energetische Sanierung zum gemeinsamen Vorteil von Eigentümern und Mietern werden gesenkt, die bestehenden Möglichkeiten der gewerblichen Wärmelieferung (EnergieContracting) im Mietwohnungsbereich erweitert. Baumaßnahmen, die diesem Zweck dienen, sind zu dulden und sollen nicht zur Mietminderung berechtigen.

Bei den europäischen Verhandlungen zur „Richtlinie über die Gesamtenergieeffizienz von Gebäuden“ werden wir auf Ausgewogenheit achten.

### **Kohle und CCS**

Wir wollen auch weiterhin den Bau von hocheffizienten Kohlekraftwerken ermöglichen. Wir stehen zum vereinbarten Ausstieg aus dem subventionierten Steinkohlebergbau und halten an der kohlepolitischen Verständigung vom 7. Februar 2007 fest. Wir werden zeitnah die Richtlinie der EU umsetzen, die Abscheidung, Trans-

port und Einlagerung von CO<sub>2</sub> regelt. Wir wollen für Akzeptanz werben und u. a. einen Geothermie-Atlas beauftragen, um Nutzungskonkurrenzen zwischen CCS und Geothermie zu prüfen. Wir werden Forschungsprogramme zu Möglichkeiten der Nutzung von CO<sub>2</sub> im Wirtschaftskreislauf ausbauen.

## **Kernenergie**

Die Kernenergie ist eine Brückentechnologie, bis sie durch erneuerbare Energien verlässlich ersetzt werden kann. Andernfalls werden wir unsere Klimaziele erträgliche Energiepreise und weniger Abhängigkeit vom Ausland, nicht erreichen. Dazu sind wir bereit, die Laufzeiten deutscher Kernkraftwerke unter Einhaltung der strengen deutschen und internationalen Sicherheitsstandards zu verlängern. Das Neubauverbot im Atomgesetz bleibt bestehen.

In einer möglichst schnell zu erzielenden Vereinbarung mit den Betreibern werden zu den Voraussetzungen einer Laufzeitverlängerung nähere Regelungen getroffen (u. a. Betriebszeiten der Kraftwerke, Sicherheitsniveau, Höhe und Zeitpunkt eines Vorteilsausgleichs, Mittelverwendung zur Erforschung vor allem von erneuerbaren Energien, insb. von Speichertechnologien). Die Vereinbarung muss für alle Beteiligten Planungssicherheit gewährleisten.

## **Nukleare Endlagerung**

Eine verantwortungsvolle Nutzung der Kernenergie bedingt auch die sichere Endlagerung radioaktiver Abfälle. Wir werden deshalb das Moratorium zur Erkundung des Salzstockes Gorleben unverzüglich aufheben, um ergebnisoffen die Erkundungsarbeiten fortzusetzen. Wir wollen, dass eine International Peer Review Group begleitend prüft, ob Gorleben den neuesten internationalen Standards genügt. Der gesamte Prozess wird öffentlich und transparent gestaltet.

Die Endlager Asse II und Morsleben sind in einem zügigen und transparenten Verfahren zu schließen. Dabei hat die Sicherheit von Mensch und Umwelt höchste Priorität. Die Energieversorger sind an den Kosten der Schließung der Asse II zu beteiligen.

Mit Blick auf Endlagerstandorte setzen wir uns für einen gerechten Ausgleich für die betroffenen Regionen ein, die eine im nationalen Interesse bedeutsame Entsorgungseinrichtung übernehmen.

## **Energieinfrastruktur**

Der Investitionsstau im Ausbau der nationalen Energienetze muss aufgelöst werden. Dazu werden wir das dritte Binnenmarktpaket Strom und Gas zügig umsetzen, die rechtlichen Rahmenbedingungen für eine flächendeckende Modernisierung der Energienetze zu intelligenten Netzen weiterentwickeln und die Verbindung der Stromnetze mit Informations- und Kommunikationstechnik zu einem Element des effizienten Netzbetriebs machen. Wir werden eine weitere Beschleunigung der Planungsverfahren im Leitungsbau angehen. Wir setzen uns dafür ein, die deutschen Übertragungsnetze in einer unabhängigen und kapitalmarktfähigen Netzgesellschaft zusammenzuführen und die Grenzkuppelstellen weiter ausbauen.

## **Wettbewerb auf den Energiemärkten**

Wir wollen die wettbewerblichen Strukturen auf den Energiemärkten weiter verbessern. Dazu werden wir eine Markttransparenzstelle einrichten und deren Befugnisse so erweitern, dass sie über alle Informationen verfügt, um zeitnah eine transparente Preisbildung im Stromgroßhandel zu sichern. Wir werden Wettbewerbshemmnisse im grenzüberschreitenden Stromhandel durch ein besonders marktfreundliches Engpassmanagement und durch eine Zweckbindung der Engpasserlöse zügig beseitigen. Die Gasmarktgebiete sollen auf höchstens zwei Gebiete (je ein Gebiet für H-Gas und L-Gas) reduziert werden. Wir wollen dem Wettbewerb auf dem Gasmarkt neue Impulse geben, die Gasnetzzugangsverordnung neu fassen und den Zugang der Wettbewerber zu nicht genutzten Gastransport- und Speicherkapazitäten erleichtern. Wir werden den Wettbewerb auf dem Regelle Energiemarkt fördern und ein einziges nach einheitlichen Regeln funktionierendes Marktgebiet anstreben.

Im Rahmen des EU-Emissionshandelssystems sind die Rahmenbedingungen und die nationale Umsetzung kontinuierlich mit dem Ziel zu überprüfen, ob sie der Wettbewerbsfähigkeit der stromintensiven Industrien in Deutschland ausreichend Rechnung tragen. Das BMWi prüft, welche Maßnahmen zum Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit der stromintensiven Industrie und der damit verbundenen Arbeitsplätze, ggf. vor 2013, erforderlich sind.

## **Energieforschung, Speicher und Mobilität**

Eine konzentrierte, technologieoffene und nachhaltige Energieforschung ist der Schlüssel auf dem Weg zu einer zukunftsfähigen Energieversorgung. Wir werden ein neues Energieforschungsprogramm mit Schwerpunkten in der Energieeffizienzforschung, den Speichertechnologien, intelligenter Netztechnik und Biokraftstoffen der zweiten Generation entwickeln.

Wir entwickeln eine breit angelegte und technologieoffene Mobilitäts- und Kraftstoffstrategie, die alle alternativen Technologien und Energieträger berücksichtigt. Zudem soll sich Deutschland zum „Leitmarkt“ der Elektromobilität entwickeln.

## **Energieaußenpolitik**

Aufgrund der Abhängigkeit Deutschlands von Energie- und Rohstoffimporten benötigen wir eine Energieaußenpolitik, die deutsche Unternehmen und große Infrastrukturprojekte (z. B.: Nordstream, Nabucco, LNG, DESERTEC) intensiv begleitet. Energieträger, Lieferländer und Transportrouten sind weiter zu diversifizieren, um einseitige Abhängigkeiten zu vermeiden.

## **Nationale Nachhaltigkeitsstrategie**

Die Nationale Nachhaltigkeitsstrategie wird im bewährten institutionellen Rahmen weiterentwickelt. Wir werden den Parlamentarischen Beirat für Nachhaltige Entwicklung federführend mit der parlamentarischen Kontrolle der Nachhaltigkeitsstrategie sowie der Nachhaltigkeitsprüfung beauftragen. Die Nachhaltigkeitsprüfung soll durch eine offizielle Generationenbilanz ergänzt werden, die die monetarisierbaren Leistungen und Lasten heutiger Politik für kommende Generationen

transparent macht.

## **Naturschutz**

Kooperation mit den Betroffenen vor Ort ist unabdingbare Voraussetzung für eine erfolgreiche Naturschutzpolitik. Wir wollen gemeinsam mit den Naturnutzern die Umweltbildung fördern. Wir werden die Partnerschaft zwischen Landwirtschaft, Natur- und Umweltschutz über freiwillige Programme weiter stärken und uns am Vorrang des Vertragsnaturschutzes orientieren. Die Nutzung von Ökokonten unterstützen wir nachhaltig.

Wir werden den Bundesländern die Kompetenz geben, beim Ausgleich von Eingriffen in die Natur das Ersatzgeld anderen Kompensationsmaßnahmen gleichzustellen.

Im Rahmen der Umsetzung der nationalen Strategie für biologische Vielfalt werden wir ein Bundesprogramm erarbeiten, das mit Ländern und Kommunen, mit Waldbesitzern, Landnutzern und Naturschutzverbänden abgestimmt wird. Die wichtige Rolle der Botanischen Gärten und Sammlungen werden wir stärken.

Wir sprechen uns für die Vernetzung ökologisch besonders wertvoller Gebiete in einem Verbundsystem aus. Wir streben ein europa- und weltweites System von Schutzgebieten unter stärkerer Einbindung der regional unterschiedlichen Kulturlandschaften an. Wir erarbeiten ein „Bundesprogramm Wiedervernetzung“ als Grundlage für den Bau von Querungshilfen im BundesverkehrswegeNetz in den wichtigsten Lebensraumkorridoren.

Zur Sicherung des „Nationalen Naturerbes“ werden wir die Übertragung der noch ausstehenden 25.000 Hektar national wertvoller Naturflächen fortführen. Wir sichern das „Grüne Band Deutschland“ entlang der ehemaligen innerdeutschen Grenze als „Naturmonument“ und wollen die Entwicklung eines „Grünen Bandes Europa“ anstoßen.

Frei fließende Flüsse haben einen hohen ökologischen Wert. Die Durchgängigkeit der Flüsse für wandernde Fische muss wiederhergestellt werden. Für den Natur- und Hochwasserschutz sollen natürliche Auen reaktiviert und Flusstäler, wo immer möglich, renaturiert werden. Wir prüfen, ob die Wasser- und Schifffahrtsverwaltung des Bundes zu diesem Zweck eingesetzt werden kann.

Wir unterstützen projektbezogene Modelle zur Honorierung vermiedener Abholzung in Entwicklungsländern. Wir halten an der Zusage zur finanziellen Unterstützung des internationalen Waldschutzes fest. Wir wollen auf EU-Ebene die Maßnahmen gegen illegal geschlagenes Tropenholz verschärfen.

Die Wiederverwendung bereits genutzter Flächen und die Verdichtung im Innenbereich müssen Vorrang vor Flächenneuverbrauch bzw. vor Entwicklung im Außenbereich haben. Deshalb wollen wir gemeinsam mit den Kommunen Instrumente zur Gestaltung der Innenentwicklung erarbeiten. Brachflächenkataster, Managementpläne, ein zonierte Satzungsrecht der Kommunen und finanzielle Anreizinstrumente wollen wir weiterentwickeln.

Wir beabsichtigen, einen Modellversuch zu initiieren, in dem Kommunen auf freiwilliger Basis ein überregionales Handelssystem für die Flächennutzung erproben.

### **Meeresschutz**

Wir werden auf europäischer und VN-Ebene darauf hinwirken, dass ein globales System von Meeresschutzgebieten geschaffen wird. In Nord- und Ostsee werden wir in enger Abstimmung mit den betroffenen Bundesländern die Einrichtung von Meeresschutzgebieten prüfen. Wir sprechen uns für ein umfassendes Walfangverbot, eine signifikante Reduzierung des Beifangs und ein Verbot zerstörerischer Fischereipraktiken aus. Wir setzen uns auf EU-Ebene für die Beschränkung der Grundschleppnetzfisherei und das Verbot der industriellen Fischerei, die auf die Gewinnung von Fischmehl zur Verfütterung ausgerichtet ist, ein.

### **Immissionsschutz und Stoffpolitik**

Zur weiteren Verbesserung der Luftqualität wollen wir die Schadstoffe bereits an der Quelle reduzieren – auch bei der nachhaltigen Nutzung von Biomasse. Dafür ist die zügige Verabschiedung der vorliegenden 1. BImSchV notwendig. Wir wollen die Förderung von Rußpartikelfiltern auf leichte Nutzfahrzeuge erweitern. Wir werden die Rahmenbedingungen für die landseitige Stromversorgung von Schiffen verbessern.

Wir werden den Lärmschutz verbessern. Wir wollen ein einheitliches Lärmschutzkonzept und eine Anpassung sowie Harmonisierung der Berechnungsgrundlagen bei den Lärmbelastungswerten. Die Mittel für die Lärmsanierung werden konstant gehalten.

Das Fluglärmgesetz werden wir so ändern, dass Anwohner von Militärflughäfen bei den gleichen Grenzwerten Anspruch auf Erstattung von Lärmschutzkosten haben wie an Verkehrsflughäfen.

Bei der Überprüfung der Chemikalienverordnung REACH setzen wir uns für eine Gebührensenkung ein. Bürokratische Hürden für die Zulassung von Biozidprodukten wollen wir abbauen. Nationale Verfahren in der Stoffpolitik wollen wir beschleunigen, ohne die Standards abzusenken.

### **Kreislaufwirtschaft**

Wir wollen die Abfallwirtschaft und das Ressourcenmanagement im europäischen Kontext weiterentwickeln. Unser Ziel ist eine ökologisch und ökonomisch effizientere sowie verbraucherfreundlichere Ausrichtung der Abfallwirtschaft. Vorrang hat die Abfallvermeidung. Nicht vermeidbare Abfälle müssen verwertet werden, soweit dies wirtschaftlich und ökologisch sinnvoll ist. Hierfür prüfen wir z. B. die Einführung einer Wertstofftonne. Darüber hinaus werden biogene Abfälle verstärkt nachhaltig verwertet. Die abfallrechtlichen Regelungen sollen übersichtlicher und die technischen Standards einfacher, klarer und eindeutiger werden, ohne Überlaspflichten auszuweiten oder gewerbliche Sammlungen einzuschränken.

Wir wollen die ökologischen Produktverantwortung nicht länger nur als Produzentenverantwortung verstehen. Durch eine aussagefähige Produktkennzeichnung, z.

B. klare Bezeichnung als Einweg- oder Mehrwegflasche, werden wir die Transparenz erhöhen und die ökologische Konsumentenverantwortung stärken.

Die Verpackungsverordnung werden wir überarbeiten und in Richtung einer allgemeinen Wertstoffverordnung weiterentwickeln, die sowohl flexible als auch wettbewerbliche Lösungen zur Ressourcenschonung enthält. Die Aufhebung der Rücknahmeverpflichtungen für Hersteller und Vertreiber lehnen wir ab.

Mit Blick auf die Abfallwirtschaft befürworten wir die grundsätzliche steuerliche Gleichstellung von öffentlichen und privaten Unternehmen.

## **Wasser**

Wir werden die Qualität der Gewässer weiter verbessern. Hierzu werden wir die Anforderungen der Wasserrahmenrichtlinie an die Gewässergüte gemeinsam mit unseren Nachbarn zügig umsetzen, Schadstoffeinträge weiter vermindern und den Gewässern mehr Raum geben. Die Förderung von Agrar-Umweltmaßnahmen („2. Säule“) ist stärker auf die Verringerung der Einträge von Nährstoffen und Pflanzenschutzmitteln in Gewässer auszurichten.

## **Dezentrale Energieversorgung im ländlichen Raum**

Wir werden den Anbau und die Verwertung von nachwachsenden Rohstoffen unter Berücksichtigung der Bestimmungen der Nachhaltigkeitsverordnungen unterstützen, ohne die Ernährungssicherheit zu gefährden. Das laufende Aktionsprogramm des Bundes „Energie von morgen – Chance für ländliche Räume“ wird fortgesetzt.

## **4.3 Neue Technologien, Industrieland Deutschland**

Wohlstand und Beschäftigung sind in Deutschland in weitaus stärkerem Maße als in den meisten vergleichbaren Ländern von einer prosperierenden, breit aufgestellten Industrie abhängig. Wir bekennen uns deshalb zum Industriestandort Deutschland und zur Akzeptanz zukunftsweisender Technologien. Wir werden dafür sorgen, dass in Deutschland produzierende Unternehmen faire Bedingungen im europäischen und auch globalen Wettbewerb vorfinden („level playing field“).

Wir werden die Luftfahrtindustrie und ihre innovativen Technologien nachhaltig fördern, um so zum Erhalt und zur Steigerung der technologischen Leistungsfähigkeit Deutschlands beizutragen. Die nachhaltige Sicherung und der weitere Ausbau der eigenständigen nationalen Fähigkeiten auch im Bereich der Luftfahrtindustrie – insbesondere zukünftiger unbemannter Luftfahrtsysteme – sind unabdingbar.

Deutschland braucht klare Ziele in der Raumfahrt. Dafür wird eine eigenständige Raumfahrtstrategie mit klaren Missions- und Technologiezielen innerhalb eines Jahres weiterentwickelt. Die Luftfahrtforschung werden wir programmatisch weiter vorantreiben.

Wir werden die Wettbewerbsfähigkeit der Maritimen Wirtschaft in Deutschland stärken und die nationalen maritimen Konferenzen fortsetzen. Die Innovationsfel-

der Schiffbau und Meerestechnik werden weiterentwickelt. Wir unterstützen den Ausbau der nachhaltigen Energie- und Rohstoffversorgung aus dem Meer als strategisch wichtiges Zukunftsfeld.

Die Koalition wird bei der EU-Kommission darauf hinwirken, europäischen Hochtechnologiestandorten weltweit gleiche Wettbewerbsbedingungen zu ermöglichen. Die richtige Absicht der EU-Kommission, Wettbewerbsverzerrungen innerhalb der EU zu unterbinden, darf nicht zu einer Schwächung des Standorts Europa gegenüber anderen Regionen auf der Welt führen. Um Hochtechnologien wie die Mikro- und Nanoelektronik in Deutschland zu halten und in ihrer Entwicklung zu stärken, müssen die globalen Wettbewerbsbedingungen fair sein. Die Koalition wird daneben die eigenen Anstrengungen insbesondere im Bereich der Forschungs- und Technologieförderung verstärken.

## **Zukunftstechnologien**

Moderne Technologien sind keine Bedrohung sondern Chance für Deutschland. Mit ihnen begegnen wir den großen Herausforderungen der Menschheit wie Hunger, Armut, Krankheit und Naturkatastrophen. Deutschlands Technologieführerschaft sichert uns Teilhabe an großen Zukunftschancen, Beschäftigung und Ressourcen schonendem Wohlstand.

Eine zukunftsfähige deutsche Wirtschaft beruht auf freien Entwicklungs- und Forschungsmöglichkeiten:

- Wir wollen die Nanotechnologie in Deutschland konsequent weiterentwickeln.
- Wir wollen den deutschen Vorsprung in den Umwelt- und Klimaschutztechnologien halten und ausbauen.
- Bei der Fahrzeugtechnologie und Elektromobilität wollen wir insbesondere alternative Antriebskonzepte im Interesse zukünftiger, umweltfreundlicher Verkehrskonzepte in den Mittelpunkt rücken.
- Die kerntechnische Sicherheitsforschung eröffnet deutschen Unternehmen Exportchancen.
- Die Fusionsforschung kann eine neue umweltfreundliche und sichere Energiequelle erschließen.
- Mit moderner Mikroelektronik durchdringen wir industrielle Anwendungen in nahezu allen Hard- und Software-Bereichen.
- Entwicklung neuer chemischer Produkte ist eine entscheidende Vorstufe für die Wertschöpfung in vielen anderen Wirtschaftsbereichen.
- Die industrielle Biotechnologie eröffnet neue Verfahren in der Nahrungsmittel-, Papier- und Textilindustrie sowie in der Chemie- und Pharmaindustrie.
- In der Pharmaforschung muss langfristig investiert werden können, um auch in Zukunft weltmarktfähige Produkte anzubieten.

## **4.4 Moderne Infrastruktur**

### **4.4.1 Mobilität**

Mobilität besitzt eine Schlüsselfunktion in unserer Gesellschaft; sie schafft die Voraussetzungen für Beschäftigung, Wohlstand und persönliche Freiheit. Wir wollen mit einer effizienten Verkehrspolitik die Mobilität für heute und morgen sichern.



Uns geht es darum, Mobilität zu ermöglichen und nicht zu behindern. Die Hinterlassenschaften von Rot-Grün in der Verkehrspolitik gehören endgültig der Vergangenheit an. Dabei tragen wir den Mobilitätsbedürfnissen ebenso Rechnung wie den Anforderungen von Klima-, Umwelt-, und Lärmschutz sowie Verkehrssicherheit. Mobilität in Deutschland muss für die Bürgerinnen und Bürger in Deutschland bezahlbar bleiben. Die Aufgaben von Staat und Privatwirtschaft im Verkehrssektor müssen vernünftig abgegrenzt und geordnet sein. Aufgabe der Privatwirtschaft ist es, Personenverkehr, Gütertransport und Logistik zu betreiben. Aufgabe des Staates ist es, eine zukunfts- und leistungsfähige Infrastruktur zu garantieren, für faire Wettbewerbsregeln zu sorgen sowie den Unternehmen Planungssicherheit zu gewährleisten. Dabei muss Bürokratie so weit wie möglich vermieden werden.

### **Leistungsfähige Verkehrsinfrastruktur**

Voraussetzung für Wachstum und Wettbewerbsfähigkeit unserer Volkswirtschaft sind leistungsfähige und optimal vernetzte Verkehrswege.

Die Koalition bekennt sich zur Notwendigkeit, die Verkehrsinfrastruktur zu erhalten und weiter auszubauen. Investitionen in die Verkehrsinfrastruktur werden wir auf hohem Niveau für Straße, Schiene und Wasserstraße sicherstellen.

Die Infrastrukturpolitik in Deutschland steht vor großen Herausforderungen. Erhalt sowie Neu- und Ausbau der Verkehrsinfrastruktur sind weit hinter dem Bedarf zurückgeblieben. Entscheidende Schwächen waren die kontinuierliche Unterfinanzierung, schwankende Haushaltslinien und die Effizienz- sowie Transparenzdefizite bei Planung, Genehmigung, Bau und Betrieb.

Der Bundesverkehrswegeplan muss an die aktuellen Bedürfnisse und Entwicklungen angepasst werden. Wir werden in dieser Legislaturperiode die Bedarfspläne in den Ausbaugesetzen überprüfen, kurzfristig alle gesetzlichen Spielräume für mehr Flexibilität nutzen und vorbereitend für den nächsten Bundesverkehrswegeplan (BVWP) eine neue Grundkonzeption erarbeiten, mit der auch ein Wasserstraßen- ausbaugesetz vorbereitet wird. Wir werden zudem prüfen, inwieweit auch Investitionen in Verkehrslenkungs- und Verkehrsmanagementsysteme in den BVWP aufgenommen werden können.

Die Verkehrsinfrastrukturfinanzierungsgesellschaft (VIFG) werden wir weiterentwickeln, u. a. mit der Prüfung der Herstellung eines Finanzierungskreislaufs Straße unter direkter Zuweisung der Lkw-Maut an die VIFG und Herstellung ihrer Kreditfähigkeit in begrenztem Umfang. Dadurch könnten wir die Haushaltsabhängigkeit von Verkehrsinvestitionen reduzieren und eine mehrjährige Planungs- und Finanzierungssicherheit für Investitionsprojekte erreichen. Verkehrsträgerbezogene Finanzierungskreisläufe werden wir stärken.

Wir werden Kriterien entwickeln zur Priorisierung von Investitionsprojekten, wie gesamtwirtschaftliche Vorteilhaftigkeit, Erhalt vor Neubau (Beendigung Substanzverlust), Beseitigung bzw. Ertüchtigung von Engpässen, Knoten, Hauptachsen, Hinterlandanbindungen für Häfen und Flugdrehkreuze, EU-Osterweiterung. Auch werden wir die Modelle für die Beteiligung Privater im Rahmen von ÖPP-Projekten voranbringen. Im Einvernehmen mit dem betroffenen Bundesland werden wir Bundesstraßen mit geringer Fernverkehrsrelevanz zurückstufen.

Wir wollen eine Beschleunigung des Planungsrechts. Dabei geht es uns insbesondere um eine Straffung des Verfahrensrechts, die Vermeidung von Doppelprüfungen, die Einbeziehung von raumordnerischen Belangen im Fachplanungsrecht und die Harmonisierung des europäischen Umweltrechts.

Eine bessere Auslastung hochfrequentierter Autobahnabschnitte wollen wir durch eine Ausrüstung mit Verkehrssteuerungs- und Verkehrsmanagementsystemen erreichen. Diese Systeme können auch die Nutzung von Standstreifen zu Spitzenlastzeiten ermöglichen. Die Sicherheit von Brückenbauwerken werden wir durch eine Weiterführung des Sanierungsprogramms gewährleisten. Bei der Ausrichtung internationaler Großveranstaltungen in Deutschland (Beispiele: Olympische Spiele, FIFA Frauen- Weltmeisterschaft), werden wir der jeweiligen Landes- und Kommunalebene die Unterstützung geben.

Über die Höhe der Finanzausstattung für die ehemalige Gemeindeverkehrsfinanzierung werden wir für die Folgezeit bis 2019 in der Mitte der Legislaturperiode entscheiden.

### **Europäische Verkehrspolitik**

Wir wollen eine offensive Europastrategie der deutschen Verkehrspolitik. Ziel ist die bessere Wahrnehmung deutscher Interessen und die Harmonisierung der Wettbewerbsbedingungen unserer Transportwirtschaft, besonders bei Steuern und Abgabensystem, Beihilfen und Ausnahmeregelungen. Wir wollen die Transeuropäischen Verkehrsnetze weiterentwickeln und die bestehenden Planungen unter besonderer Berücksichtigung der deutschen Projekte sinnvoll ergänzen.

Wir werden die Europäische Kommission auffordern, ein neues Konzept zur Anlastung externer Kosten vorzulegen. Dieses muss, anders als bisher, alle Verkehrsträger einbeziehen und nach gleichen Kriterien behandeln. Stau- und Unfallkosten dürfen in die Berechnung nicht einbezogen werden.

Bei der auf europäischer Ebene geplanten CO<sub>2</sub>-Regulierung für leichte Nutzfahrzeuge werden wir sicherstellen, dass die Produkt- und Entwicklungszeiträume beachtet werden. Die Regulierungsanforderungen dürfen die - sich derzeit in einer schweren Krise befindlichen - Nutzfahrzeughersteller nicht überfordern.

### **Logistikstandort Deutschland**

Der Wohlstand in Deutschland basiert auf der Einbindung in die internationalen Handelsströme. Wir wollen, dass der Logistikstandort Deutschland seine herausragende Stellung im Herzen Europas noch weiter ausbaut. Deutschland darf nicht nur reines Transitland mitten in Europa sein, sondern muss auch in Zukunft an der Wertschöpfung in Handel und Logistik teilhaben.

Die Förderung des Logistikstandorts Deutschland werden wir durch die Umsetzung von gemeinsam mit dem Gewerbe ausgewählten Maßnahmen aus dem „Masterplan Güterverkehr und Logistik“ erreichen. Wichtiger Bestandteil wird eine zwischen Bund und Ländern abgestimmte Vermarktungsoffensive sein.

Das deutsche Güterkraftverkehrsgewerbe wollen wir vor allem durch den Abbau

von Wettbewerbsverzerrungen auf europäischer Ebene unterstützen. Die Anlastung von externen Kosten kommt nur unter wettbewerbsneutralen Voraussetzungen in Betracht. Darüber hinaus werden wir ein Belastungsmoratorium schaffen, indem eine Erhöhung der Lkw-Maut in dieser Legislaturperiode ausgeschlossen wird.

Die Einführung des 60-Tonner-Lkw lehnen wir ab. Wir wollen neue Nutzfahrzeugkonzepte durch die maßvolle Erhöhung der Lkw-Fahrzeuggrößen und -gewichte ermöglichen. Einen Einsatz größerer Lkw sehen wir allerdings nur in geeigneten Relationen. Chancen und Risiken wollen wir in einem bundesweiten Feldversuch evaluieren.

Das bestehende Lkw-Stellplatzdefizit an deutschen Autobahnen werden wir schnellstmöglich beseitigen. Behinderungen der Freizügigkeit im europäischen Gütertransport durch nationale Transitbeschränkungen, etwa im alpenquerenden Verkehr, werden wir entschieden abwehren. Die Förderung des kombinierten Verkehrs wird fortgesetzt und mit einem besonderen Schwerpunkt auf die Verbesserung der Schnittstellenproblematik weiterentwickelt.

### **Öffentlichen Personennahverkehr**

Die Koalition bekennt sich zum öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNV) als unverzichtbaren Bestandteil der Daseinsvorsorge, auch in der Fläche. Um für den ÖPNV verlässliche Rahmenbedingungen zu schaffen, werden wir unverzüglich das Personenbeförderungsgesetz (PBefG) novellieren und an den europäischen Rechtsrahmen anpassen. Unser Leitbild ist dabei ein unternehmerisch und wettbewerblich ausgerichteter ÖPNV. Dabei werden wir den Vorrang kommerzieller Verkehre gewährleisten. Aufgabenträger bleiben die Kommunen. Wir wollen mittelständischen Unternehmen die Beteiligungschancen sichern und insbesondere eine Betreibervielfalt im Busgewerbe gewährleisten. Die Koalition steht zur Erfüllung der Finanzierungsverpflichtungen aus dem Regionalisierungsgesetz. Wir wollen jedoch eine höhere Transparenz in der ÖPNV-Finanzierung erreichen. Für regionale Schienenstrecken werden wir neue Betreibermodelle erproben, um den Ländern und Aufgabenträgern Einfluss etwa auf Modernisierung und Regionalisierung zu geben.

Wir werden Busfernlinienverkehr zulassen und dazu § 13 PBefG ändern.

### **Schienenverkehr für Mensch und Umwelt**

Wir wollen die 1994 erfolgreich begonnene Bahnreform weiterführen. Das Unternehmen Deutsche Bahn AG werden wir in seiner positiven Entwicklung begleiten. Der konzernweite Arbeitsmarkt bleibt erhalten. Sobald der Kapitalmarkt dies zulässt, werden wir eine schrittweise, ertragsoptimierte Privatisierung der Transport- und Logistiksparten einleiten.

Die Infrastruktursparten (Netz, Bahnhöfe, Energie) werden nicht privatisiert, weil sie im Zusammenhang mit der staatlichen Infrastrukturverantwortung stehen. Wir wollen die Rechte des Bundes bei Initiierung und Umsetzung von Eisenbahninfrastrukturprojekten stärken. Für die Schiene werden wir künftig schnellere Planungsvorläufe durch Einführung eines Planungskostenbudgets und eine flexiblere Handhabung der Planungskostenerstattung gewährleisten.

Für die Finanzierung der Bahn wird folgendes Modell geprüft:

Mittelzuwendungen des Bundes erfolgen direkt an die DB-Infrastrukturgesellschaften. Trassenerlöse und Stationsentgelte fließen in die Schieneninfrastruktur zurück, Gewinnabführungen der Infrastruktursparten an die Holding werden ausgeschlossen. Die DB AG behält im Konzernverbund als Alleineigentümerin Einfluss auf ihre Infrastruktursparten; deren Leitung erfolgt zukünftig unabhängig. Doppelmandate bei Holding- und Infrastrukturgesellschaften werden ausgeschlossen.

Mit der stärkeren Unabhängigkeit des Netzes erreichen wir auch, dass der Wettbewerb auf der Schiene verbessert wird. Zu diesem Zweck werden wir auch das Regulierungsrecht im Allgemeinen Eisenbahngesetz überarbeiten. Unter anderem müssen dabei die Trassen- und Stationspreise einer Anreizregulierung unterworfen werden. Regulierungsbedürftig sind ferner der Zugang zu Serviceeinrichtungen, der Bezug von Bahnstrom und Vertriebsleistungen im Schienenpersonenverkehr. Die Bundesnetzagentur wird gestärkt. Darüber hinaus setzen wir uns auf europäischer Ebene für eine vollständige Öffnung der Eisenbahnmärkte in allen Mitgliedsstaaten und für faire Wettbewerbsbedingungen ein. Wir fordern eine Harmonisierung bei der Regulierung auf europäischer Ebene.

Die Leistungs- und Finanzierungsvereinbarung wollen wir weiterentwickeln. Wir werden die geeigneten Instrumente schaffen, die Bund und Ländern einen vertieften Einblick in die Umsetzung der Leistungs- und Finanzierungsvereinbarung ermöglichen. Wir wollen die rechtlichen Voraussetzungen für die Finanzierung nicht-bundeseigener Eisenbahninfrastruktur für die Einbindung in das Schienengüterfernverkehrsnetz schaffen.

Wir werden die Vorschläge zur Einführung eines Deutschlandtaktes im Schienenpersonenverkehr einer sorgfältigen Überprüfung unter Beteiligung der Länder unterziehen.

### **Luftverkehrsstandort Deutschland**

Die Koalition ist sich der großen Bedeutung der Luftverkehrswirtschaft für den Standort Deutschland bewusst. Wir wollen die erfolgreiche Arbeit der „Initiative Luftverkehr“ als übergreifendes Steuerungsinstrument fortsetzen und die Länder daran beteiligen. Wir werden uns für einen koordinierten, Ausbau der Flughafeninfrastruktur einsetzen. Neben einer Kapazitätsentwicklung der Flughäfen werden wir insbesondere international wettbewerbsfähige Betriebszeiten sicherstellen. Die dazu erforderliche Präzisierung im Luftverkehrsgesetz soll eine gleichberechtigte und konsequente Nachhaltigkeitsabwägung von wirtschaftlichen, betrieblichen und dem Lärmschutz geschuldeten Erfordernissen auch bei Nachtflügen sicherstellen. Die Wahrung des öffentlichen Erschließungsinteresses der Bundesrepublik Deutschland ist dabei zu gewährleisten.

Wir werden die Realisierung des Single European Sky auf europäischer Ebene vorantreiben, um direktere Flugrouten innerhalb Europas zu ermöglichen. Die Deutsche Flugsicherung GmbH wollen wir in ihrer internationalen Wettbewerbsfähigkeit stärken, insbesondere durch eine Befreiung der Restriktionen des § 65 Absatz 3 BHO. Wir prüfen eine Kapitalprivatisierung der Deutschen Flugsicherung GmbH (DFS). Bei der Einführung des Emissionshandels für den Luftverkehr wol-

len wir Wettbewerbsneutralität sicherstellen. Wir werden eine effizienzsteigernde Reform der Luftverkehrsverwaltung, insbesondere im Hinblick auf ihre Organisationsform, prüfen.

### **Schifffahrtspolitik**

Die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Seehäfen werden wir durch eine zügige Optimierung der seewärtigen Zufahrten sicherstellen. Die dazu notwendigen Fahrinnenanpassungen wollen wir zügig realisieren. Der Ausbau der Hafenhinterlandverkehre ist von allergrößter Bedeutung für die gesamte exportorientierte Wirtschaft. Wir werden die Seehafenhinterlandanbindungen gezielt ausbauen

Die zuletzt verstärkte Berücksichtigung der Bundeswasserstraßen bei der Verteilung von Investitionsmitteln werden wir fortsetzen.

Wir werden das Forum Binnenschifffahrt und Logistik fortführen. In diesem Zusammenhang halten wir an der Investitionsförderung nach § 6 b Einkommensteuergesetz sowie an den Hilfen bei der Flottenmodernisierung und bei der Umrüstung auf abgasärmere Motoren fest. Wir werden zudem unnötige bürokratische Hindernisse für die Schifffahrt beseitigen und ein Gesetz zur Reform der Wasser- und Schifffahrtsverwaltung vorlegen.

### **Stadt- und Regionalverkehr**

Die Koalition wird - nicht zuletzt vor dem Hintergrund des demographischen Wandels - einen attraktiven und nachhaltigen Stadt- und Regionalverkehr fördern. Wir werden uns aktiv mit der Initiative der EU-Kommission „Urbane Mobilität“ befassen. Wichtig ist dabei, den Grundsatz der Subsidiarität zu beachten und das Selbstverwaltungsrecht der Kommunen nicht einzuschränken. Eine City-Maut und generelle innerstädtische Fahrverbote lehnen wir ab. Der Radverkehr stellt für uns einen wichtigen Bestandteil städtischer Mobilität dar. Deshalb werden wir den Nationalen Radverkehrsplan weiterentwickeln.

### **Umweltfreundliche Mobilität**

Eine wesentliche Aufgabe unserer Mobilitätspolitik ist die Vereinbarkeit von Verkehr und Umwelt. Wo immer dies sinnvoll ist, wollen wir die Verlagerung von Verkehr auf Schiene und Wasserstraße fördern. Gleichzeitig muss sich der Verkehrssektor auf den Abschied vom Zeitalter der fossilen Brennstoffe vorbereiten. Als kurzfristige Maßnahmen zur Verbesserung der Klimabilanz des Verkehrs setzen wir auf die Optimierung von fossilen Antriebstechnologien und die Förderung von innovativen Biokraftstoffen. Für deren Einsatz werden wir stabile steuerliche Rahmenbedingungen gewährleisten.

### **Elektromobilität**

Als mittel- bis langfristige Alternative zu fossilen Brennstoffen wollen wir die Weichen für Elektromobilität in Deutschland durch ein umfassendes Entwicklungsprogramm stellen.

Wir wollen Deutschland zu einem Leitmarkt für Elektromobilität machen und dabei

bis zum Jahr 2020 eine Million Elektrofahrzeuge auf die Straßen bringen. In Modellregionen werden wir zukunftsweisende, ganzheitliche Verkehrskonzepte („Mobility on Demand“) erproben.

In das Konzept der Modellregionen wollen wir auch ländliche Räume einbeziehen. Besonderen Schwerpunkt legen wir auf die Förderung innovativer Batterietechnologien. Deshalb müssen neben der Elektromobilität auch die Weiterentwicklung von Brennstoffzelle und Wasserstoff vorangetrieben werden. Es gilt aber für uns der Grundsatz der Technologieneutralität. In Deutschland muss sobald wie möglich mit dem Aufbau eines Netzes von Ladestellen für Elektrofahrzeuge in Ballungsräumen begonnen werden. Staatliche Aufgabe ist es dabei, die rechtlichen Rahmenbedingungen zu schaffen; Aufbau und Betrieb dieser Ladestellen ist Aufgabe der Privatwirtschaft.

Um unsere Wirtschaft vor Benachteiligungen im internationalen Wettbewerb zu schützen, wollen wir keine nationalen Alleingänge.

Wir wollen die Feinstaubbelastung in den Städten reduzieren. Bei der Einrichtung von Umweltzonen muss auf die Wirksamkeit und Verhältnismäßigkeit geachtet werden. Wir wollen Einfahrtsverbote dort lockern, wo die Einschränkungen in keinem vernünftigen Verhältnis zur erzielten Feinstaubreduzierung stehen. Dazu wollen wir die Ausnahmeregelungen bundesweit vereinheitlichen.

Die Akzeptanz für einen weiteren Ausbau der Verkehrsinfrastruktur hängt entscheidend davon ab, dass die Lärmbelastung der Bevölkerung reduziert wird. Wir wollen deshalb den Lärmschutz ausweiten. Dazu wollen wir den Schienenbonus schrittweise reduzieren mit dem Ziel, ihn ganz abzuschaffen. Gleichzeitig wollen wir eine lärmabhängige Trassenpreisgestaltung bei der Bahn.

Bei bereits bestehenden Strecken wollen wir das Lärmsanierungsprogramm Schiene fortsetzen und intensivieren. Dazu wollen wir auch die Möglichkeiten des technischen Fortschritts bei Fahrzeugen nutzen.

Die Koalition lehnt ein allgemeines Tempolimit auf Autobahnen ab.

## **Verkehrssicherheit**

Bestandteil unserer nachhaltigen Mobilitätspolitik ist auch die Förderung innovativer Verkehrstechnologien. Wir wollen Deutschlands Führungsposition im Bereich Telematik und Verkehrsmanagementsysteme ausbauen. Einen besonderen Schwerpunkt werden wir auf die Förderung intelligenter Verkehrsleitsysteme zur Kapazitätsoptimierung hoch belasteter Verkehrsstrecken legen. Dabei wollen wir auch die Innovations- und Marktpotentiale in Zusammenhang mit dem Satellitennavigationssystem GALILEO nutzen. Wir wollen die Fahrzeugzulassung in Deutschland entbürokratisieren. Dazu werden wir die Pilotversuche des Online-Zulassungsverfahrens fortsetzen, evaluieren und dann über eine Neuregelung entscheiden.

Die Verbesserung der Verkehrssicherheit in Deutschland bleibt ein zentrales Anliegen. Dazu werden wir das erfolgreiche Verkehrssicherheitsprogramm weiterentwickeln und ausbauen. Zielrichtung ist vor allem die Entschärfung der Unfallschwerpunkte, insbesondere auf Landstraßen. Wir werden modernste Fahrzeug-

und Sicherheitstechnik fördern.

Wir werden das Straßenverkehrsgesetz zugunsten der bei den Freiwilligen Feuerwehren, den Rettungsdiensten und den technischen Hilfsdiensten ehrenamtlich tätigen Bürgerinnen und Bürger weiter verbessern.

Das Punktesystem beim Bundeszentralregister in Flensburg wollen wir reformieren, um eine einfachere, transparentere und verhältnismäßigere Regelung zu schaffen.

#### **4.4.2 Bauen und Wohnen**

Die nachhaltige Stadtentwicklungspolitik hat angesichts der wirtschaftlichen, kulturellen und gesellschaftlichen Entwicklung in unserem Land folgende Ziele: die Bewältigung der Folgen des demographischen und wirtschaftsstrukturellen Wandels, den Klimaschutz, die Stärkung des sozialen Zusammenhalts und der Integration von Menschen mit Migrationshintergrund, den Erhalt historischer Bausubstanz und Stadtstrukturen, die Wieder- und Umnutzung von Brachflächen und die Barrierearmut im Wohnumfeld. Auf dem Gebiet der nachhaltigen Stadtentwicklung ist darüber hinaus die internationale Zusammenarbeit auszubauen. Um den europäischen Integrationsprozess zu beschleunigen, ist die grenzüberschreitende Zusammenarbeit bei der Raumordnungsplanung zu intensivieren.

#### **Städtebauförderung**

Die Städtebauförderung leistet einen unverzichtbaren Beitrag zur lebenswerten Gestaltung von Städten und Gemeinden. Wir werden die Städtebauförderung als gemeinschaftliche Aufgabe von Bund, Ländern und Kommunen auf bisherigem Niveau, aber flexibler fortführen. Es gilt, die privaten Hauseigentümer und das im Stadtgebiet ansässige Gewerbe stärker in die Stadtentwicklungsprozesse einzubinden. Dazu dient u. a. das Instrument des integrierten Stadtentwicklungskonzeptes. Auf neue Herausforderungen werden wir zunächst mit Modellvorhaben von Bund und Ländern reagieren.

Beim „Stadtumbau Ost“ soll die Aufwertung von Innenstädten und die Sanierung von Altbausubstanz gestärkt und der Rückbau der technischen und sozialen Infrastruktur besser berücksichtigt werden. Der Erfolg des Programms soll nicht durch ungelöste Altschuldenprobleme einzelner Wohnungsunternehmen beim Abriss von Wohnungsleerstand gefährdet werden.

Der „Stadtumbau West“ wird weiterentwickelt. Das Programm „Soziale Stadt“ soll stärker ressortübergreifend umgesetzt werden. Mit dem Programm „Aktive Stadt- und Ortsteilzentren“ wollen wir weiter zur Stärkung der Innenentwicklung beitragen.

Wir werden die Förderung der energetischen Sanierung sozialer Infrastruktur fortführen.

#### **Denkmalschutz**

Das Programm „Städtebaulicher Denkmalschutz“ ist für den Erhalt und die Erneuer-

erung historischer Innenstädte unentbehrlich. Wir wollen zugunsten des Denkmalschutzes Planungssicherheit für Investoren gewährleisten und halten daher an der steuerlichen Förderung von Baudenkmälern und Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen fest.

## **Ländliche Räume**

Eine besondere Aufgabe wird künftig die Sicherung der öffentlichen Daseinsvorsorge in dünn besiedelten Räumen sein. Wir wollen diese Räume bei der Entwicklung dezentraler Systeme, bei der Nutzung alternativer Technologien zu Energie-, Wasserver- und Abwasserentsorgung sowie bei der Vernetzung und Kooperation von Ressourcen und Kräften unterstützen. Die flächendeckende Versorgung mit Infrastruktur für ein schnelles Internet wird massiv vorangetrieben.

## **Bauplanungsrecht**

Das Planungsrecht und die Planungsziele werden wir weiterentwickeln. Es gilt, den Klimaschutz zu verankern, den Vorrang der Innenentwicklung zu stärken und die Genehmigungsverfahren zu entbürokratisieren. Dazu werden wir das Baugesetzbuch (BauGB) anpassen und weiterentwickeln. Ferner werden wir die Baunutzungsverordnung (BauNVO) umfassend prüfen. Wir werden mit den Ländern einen Dialog darüber führen, wie Genehmigungsfiktionen generell ausgeweitet werden können. Ziel ist auch, die Allgemeinverbindlichkeit von wesentlichen Punkten der Musterbauordnung zu erreichen.

Ungenutzte innerstädtische Grundstücke des Bundes und bundeseigener Unternehmen müssen schneller einer Umnutzung bzw. Veräußerung zugeführt werden. Das erfordert ein wirkungsvolleres Immobilienmanagement des Bundes. Durch die Stärkung der Innenentwicklung wird auch die Inanspruchnahme neuer Flächen für Verkehrs- und Siedlungszwecke reduziert. Um in diesem Zusammenhang Zielkonflikte zu vermeiden, werden wir im Rahmen der anstehenden Überprüfung der Indikatoren auch das Flächeninanspruchnahmeziel im Sinne größtmöglicher ökologischer Wirksamkeit neu definieren. Es soll sich stärker an der tatsächlichen Zerschneidung oder Versiegelung von Lebensräumen orientieren.

## **Wohneigentum**

Wohneigentum ist Altersvorsorge und stärkt die regionale Verbundenheit. In vergleichbarer Weise wirkt der Erwerb von Geschäftsanteilen bei einer Wohnungsgenossenschaft für eigene Wohnzwecke. Wir wollen die Wohneigentumsquote in Deutschland erhöhen. Dazu werden wir die Eigenheimrente vereinfachen.

## **Wohnungsbau**

Die Wohnungsmärkte sind regional differenziert ausgeprägt. Insbesondere in Ballungszentren ist zusätzlicher Wohnungsneubau erforderlich.

Wir werden bis zur Mitte der Legislaturperiode entscheiden, ob nach dem Jahr 2013 der Bund den Ländern weiterhin zweckgebunden Mittel zur Finanzierung von Maßnahmen der Wohnraumförderung gewährt. Auf europäischer Ebene lehnen wir eine Förderung des Wohnungsbaus mit Mitteln der EU ab.



## **Bauwirtschaft und planende Berufe**

Die Bau-, Wohnungs- und Immobilienwirtschaft sind besonders wichtige Wirtschaftszweige in unserem Land. Wir stehen dafür, dass ihre Leistungen den Stellenwert im öffentlichen Bewusstsein erhalten, der ihrem Anteil an der Bruttowertschöpfung entspricht. Daher werden wir den Dialog zwischen Bund, Bau-, Immobilien- und Wohnungswirtschaft vertiefen.

Die Baukultur gehört zu identitätsstiftenden Markenzeichen einer Nation. Wir wollen daher das öffentliche Bewusstsein für die Baukultur weiter unterstützen.

Die Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI) wird auf der Grundlage des Bundesratsbeschlusses schnellstmöglich weiter modernisiert.

## **Bundesbauten**

Der Bund wird auch in Zukunft seiner Vorbildfunktion für Baukultur und Nachhaltigkeit bei seinen Baumaßnahmen gerecht werden. Diese Aspekte müssen in eine erweiterte Wirtschaftlichkeitsprüfung der Bundesbauvorhaben einfließen. Die Vorbildwirkung erstreckt sich auch auf die energetische Sanierung von Bundesbauten, insbesondere beim Einsatz innovativer Technologien und Materialien.

Das Bundesamt für Bauen und Raumordnung (BBR) wird zu einer betriebswirtschaftlich agierenden Bundesanstalt umgestaltet. Es soll in seiner Funktion als Dienstleister für Baumaßnahmen des Bundes im In- und Ausland und als Koordinierungszentrum des Bundes für die Bauforschung gestärkt werden. Die Kooperation mit Einrichtungen der Bauforschung wird ausgebaut.

## **Bauvertragsrecht**

Wir werden prüfen, ob und inwieweit ein eigenständiges Bauvertragsrecht zur Lösung der bestehenden Probleme im Bereich des Bau- und Werkvertragsrechts geeignet ist.

## **Regional- und Strukturpolitik**

Im Rahmen des Europäischen Fonds für regionale Entwicklung (EFRE) ist die Fortsetzung der Förderung in allen förderfähigen Regionen (RWB-Regionen) ab 2014 sicher zu stellen. Hierbei sind die Belange des strukturschwachen ländlichen Raums sowie der demographischen Entwicklung in besonderer Weise zu berücksichtigen. EFRE-Mittel müssen auch künftig für die klassische Förderung von Unternehmensinvestitionen eingesetzt werden können. Den Mitgliedstaaten bzw. Ländern muss auch künftig die Möglichkeit für eigene regionale Schwerpunktsetzungen verbleiben.

Die Gemeinschaftsaufgabe Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur (GRW) wird auf hohem Niveau und mit bundesweit einheitlichen Maßstäben fortgeführt.

Wir setzen uns dafür ein, dass der beihilferechtliche Rahmen für die Regionalför-

derung ab 2014 den Weiterbestand der C-Fördergebiete vorsieht. Dies bedeutet die Förderfähigkeit auch von Großunternehmen und erhöhte Fördersätze.

#### **4.5 Ernährung und Verbraucherschutz**

Beim Kauf von Lebensmittel, beim Nutzen der digitalen Welt oder beim Abschluss von Finanzdienstleistungen: Angesichts globalisierter Märkte und eines wachsenden Produktangebots wird die Situation für Verbraucher zusehends undurchsichtiger. Immer mehr Anbieter drängen auf den Markt: Wer neue Produkte, Technologien und Dienstleistungen nutzt, kennt nicht in jedem Fall seine Rechte und kann nicht immer die Folgen seiner Entscheidungen einschätzen, muss aber gleichzeitig auf Sicherheit und Qualität vertrauen können.

Unser Leitbild ist der gut informierte und zu selbstbestimmtem Handeln befähigte und mündige Verbraucher. Diesem Ziel verpflichtet, werden wir die Lebensqualität der Verbraucher erhöhen, durch mehr Transparenz, Aufklärung, Rechtsdurchsetzung und dort, wo es nötig ist, auch mit mehr Rechten.

##### **Ernährungsbildung**

Das erzieherische Engagement der Eltern und eine frühe Aufklärung über richtige und gesunde Ernährung im Kindergarten und Schule sind entscheidende Faktoren.

Die Angebote an Familienbildung für eine gesunde Ernährung von Kindern und Erwachsenen werden ausgebaut. Gemeinsam mit den Ländern werden wir das Thema der Ernährungsbildung in die Informations- und Bildungsangebote von Kindergärten und Schulen integrieren sowie die erweiterte Nutzung von EU-Programmen zu Schulmilch und -obst prüfen.

##### **Lebensmittelkennzeichnung**

Wir werden eine transparente Nährwert-Kennzeichnung von Lebensmitteln durchsetzen. Eine politische Steuerung des Konsums und Bevormundung der Verbraucher durch Werbeverbote und Strafsteuern für vermeintlich ungesunde Lebensmittel lehnen wir ab. Ein farblich unterlegtes Ampelsystem zur Nährwert-Kennzeichnung führt die Verbraucher in die Irre. Das zwischen dem Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz und der Lebensmittelwirtschaft entwickelte „1+4-Modell“ bietet hierfür den richtigen Ansatz. Dieses Modell ist EU-weit zu harmonisieren und darüber hinaus im Sinne einer übersichtlicheren, einheitlichen Darstellungsweise weiterzuentwickeln und die Portionsgrößen des GDA-Wertes zu standardisieren.

Die EU-Verordnung über nährwert- und gesundheitsbezogene Angaben von Lebensmitteln (Health-Claims-Verordnung) ist praxistgerecht und verbraucherorientiert zu verbessern.

Auf Verpackungen von Lebensmitteln darf nur drauf stehen, was drin ist, und Abbildungen dürfen nicht verbrauchertäuschend wirken. Wir werden die Klarheit von Zutatenlisten, Abbildungen und Bezeichnungen verbessern. Lebensmittel-Imitate werden aus Gründen des Verbraucherschutzes und zur Vermeidung von Verbrau-

chertäuschungen durch eine Änderung der EU-Lebensmittel-Kennzeichnungsverordnung klar gekennzeichnet. Unser Ziel ist eine regionale Herkunftskennzeichnung, die zwischen Ursprungs- und Verarbeitungsort unterscheidet.

### **Gesundheitlicher Verbraucherschutz**

Sichere Lebensmittel haben für uns höchste Priorität. Wir wollen die Lebensmittelsicherheit weiter verbessern, ohne den bürokratischen Aufwand zu steigern. Das Qualitäts- und Sicherheitsbewusstsein über die gesamte Lebensmittelkette einschließlich des Verbrauchers muss noch stärker entwickelt werden. Wir setzen auf den Ausbau stufenübergreifender privatwirtschaftlich organisierter Qualitätssicherungssysteme und ihre Verzahnung mit der staatlichen Lebensmittelkontrolle.

### **Lebensmittelkontrolle**

Wir setzen uns dafür ein, dass die Ergebnisse der Lebensmittelkontrolle bei einem wiederholten Verstoß gegen das Lebensmittel- und Futtermittelgesetz veröffentlicht werden. Die länderübergreifende Zusammenarbeit bei der Lebensmittelkontrolle ist zu intensivieren.

Zur Vermeidung zukünftiger Gammelfleischskandale werden Schlachtabfälle (sogenanntes K-3-Material) eingefärbt.

### **Wirtschaftlicher und rechtlicher Verbraucherschutz**

Unsere Verbraucherpolitik setzt auf die Stärkung des Verbrauchers im Markt. Unser Leitbild ist der gut informierte und zu selbstbestimmtem Handeln befähigte und mündige Verbraucher. Dazu gehört umfassende Verbraucherbildung, sowie Aufklärung und Zugang zu Informationen. Verbraucher sollen sich leicht informieren können, sie sollen gut beraten und ihre Interessen gut vertreten werden. Für die Finanzierung der Beratungs- und Informationsaktivitäten von Verbraucherzentralen und unabhängiger Verbraucherschutzorganisationen wie der Stiftung Warentest werden langfristige Konzepte der Finanzierung entwickelt, die dem auch durch die Finanzkrise ausgelösten Mehrbedarf an unabhängiger Beratung des Verbrauchers Rechnung tragen.

Wir setzen bei der Verbraucherinformation auf den Einsatz einer verständlichen deutschen Sprache. Dies gilt in besonderem Maße im öffentlichen Raum, bei Produktkennzeichnungen, Gebrauchsanweisungen und bei der Bürgerkommunikation.

Auch der Aspekt der Nachhaltigkeit spielt für den Verbraucher eine stetig zunehmende Rolle. Den nachhaltigen Konsum wollen wir stärken. Dem wollen wir mit zusätzlichen Informationen durch freiwillige Systeme von Handel und Wirtschaft Rechnung tragen.

Wir werden ein zentrales Verbrauchertelefon mit Lotsenfunktion einführen.

## **Informationsgesetze**

Das geltende Verbraucherinformationsgesetz wird reformiert. Bei der Reform des Gesetzes werden die Ergebnisse der Überprüfung berücksichtigt. Die Ansprüche des Verbrauchers auf Information werden in einem einheitlichen Gesetz zur Regelung der Informationsansprüche des Bürgers zusammengefasst.

## **Europäische Verbraucherpolitik**

Die im Zusammenhang mit der EU-Richtlinie über die Rechte der Verbraucher vorgesehene Vollharmonisierung von Verbraucherschutzvorschriften soll auf einzelne Bereiche beschränkt bleiben.

Das deutsche GS-Zeichen „Geprüfte Sicherheit“ wollen wir erhalten und nach seinem Vorbild ein freiwilliges europäisches Sicherheitszeichen fordern.

## **Außergerichtliche Streitschlichtung**

Die Einrichtung einer unabhängigen, übergreifenden Schlichtungsstelle für die Verkehrsträger Bus, Bahn, Flug und Schiff wird gesetzlich verankert.

## **Anlegerschutz**

Wir wollen ein konsistentes Finanzdienstleistungsrecht schaffen, damit Verbraucher in Zukunft besser vor vermeidbaren Verlusten und falscher Finanzberatung geschützt werden. Ein angemessener Anlegerschutz gegen unseriöse Produktanbieter und Falschberatung wird prinzipiell unabhängig davon gewährleistet, welches Produkt oder welcher Vertriebsweg vorliegt. Die Haftung für Produkte und Vertrieb soll verschärft werden. Wir wollen deshalb die Anforderungen an Berater und Vermittler insbesondere in Bezug auf Qualifikation, Registrierung, und Berufshaftpflicht in Anlehnung an das Versicherungsvermittlergesetz vereinheitlichen. Kein Anbieter von Finanzprodukten soll sich der staatlichen Finanzaufsicht entziehen können.

Die Kunden müssen die wesentlichen Bestandteile einer Kapitalanlage, sämtliche Kosten und Provisionen einschließlich Rückvergütungen schnell erkennen können.

## **Rahmenbedingungen der digitalen Kommunikation**

Wir brauchen ein verpflichtendes Bestätigungsfeld für alle Vertragsabschlüsse im Internet. Mit dem verpflichtenden Preisangabefenster können wir Internetabzocke minimieren.

Wir wollen die Problematik der unterschiedlichen Handhabung der Kostenverteilung bei Warteschleifen im Telefonverkehr auf deren Praxistauglichkeit hin überprüfen.

Die in der vergangenen Legislaturperiode verabschiedeten gesetzlichen Regelungen zum Handel mit persönlichen Daten sind zu evaluieren. Dies gilt auch für den

ausreichenden Schutz der Persönlichkeitsrechte im Internet und bei der Einführung von Funketiketten.

### **Verbraucherschutz im Versorgungsbereich**

Wir werden die Informationen des Verbrauchers zu langlebigen Wirtschaftsgütern bezüglich des Energie- und Wasserverbrauchs, u. a. durch intelligente Stromzähler sowie die Transparenz bei der Festlegung der Preise verbessern.

### **Rechte von Fahrgästen**

Die Rechte von Bahnkunden und Fluggästen werden überprüft und ggf. verbessert.

### **Schutz bei Immobiliendarlehen**

Wir werden den Schutz des Darlehensnehmers, der sein Immobiliendarlehen vertragsgemäß bedient, stärken. Eine Abtretung der Darlehensforderung oder die Übertragung des Kreditverhältnisses an ein Unternehmen ohne Banklizenz wird daher zukünftig nur bei Genehmigung des Darlehensnehmers wirksam sein.

## **4.6 Landwirtschaft und ländlicher Raum**

Die Versorgung mit Nahrungsmitteln und Energie sowie der Klimaschutz gehören zu den zentralen Herausforderungen des 21. Jahrhunderts. Wir brauchen eine starke und wettbewerbsfähige Land-, Forst-, Fischerei- und Ernährungswirtschaft in Deutschland. Unsere Betriebe brauchen Planungssicherheit und Perspektiven. Viele Landwirte können sich sehr wohl am Markt behaupten. Dennoch gibt es Regionen mit landwirtschaftlicher Produktion, die einer besonderen gesellschaftlichen Begleitung bedürfen.

EU-Vorgaben werden 1:1 in nationales Recht umgesetzt.

Wir wollen eine durch bäuerliche und unternehmerische Betriebsstrukturen gestaltete, flächendeckende Landbewirtschaftung. Unterschiedliche strukturelle und klimatische Produktionsbedingungen rechtfertigen eine weitere gezielte Unterstützung der Landwirtschaft in diesen benachteiligten Regionen. Dabei wird die Verwendung auf der Basis der landwirtschaftlichen Vergleichszahl (LVZ) als zentraler Abgrenzungsmaßstab beibehalten. Unabhängig vom Schutz des geistigen Eigentums wollen wir auf landwirtschaftliche Nutztiere und -pflanzen kein Patentrecht.

### **Abschluss der WTO-Verhandlungen**

Wir treten für einen erfolgreichen und ausgewogenen Abschluss der Doha-Runde ein, der auch das europäische Landwirtschaftsmodell berücksichtigt. Exportsubventionen und Interventionsmaßnahmen sind im internationalen Vergleich abzubauen.

### **Gemeinsame Europäische Agrarpolitik**

Aus Gründen der Verlässlichkeit und Planungssicherheit müssen die EU-Direktzahlungen bis 2013 sicher sein. Wir brauchen auch nach 2013 eine starke

erste Säule und eine finanziell gut ausgestattete zweite Säule der Gemeinsamen EU-Agrarpolitik.

Regionen, in denen alternativlos nur Grünlandbewirtschaftung möglich ist sowie besonders benachteiligte Gebiete wie Berg-, Mittelgebirgs- und Steillagen- sowie sensible Grünlandgebiete müssen auch in Zukunft ausreichend bei der Förderung berücksichtigt werden. Die Sicherung des Dauergrünlandes als CO<sub>2</sub>-Senke ist ökologisch vorteilhaft und im Interesse der Milchbauern und der gesamten Gesellschaft.

### **Agrardiesel**

Wir werden auf europäischer Ebene auf eine einheitliche Besteuerung des Agrardiesels hinwirken, um die Wettbewerbsnachteile der deutschen Landwirte zu beseitigen. Bis dahin wollen wir die Steuerermäßigung beim Agrardiesel fortführen.

### **Vermarktungsstrukturen und Marketing**

Wir werden schnellstmöglich ein Gesetz zur Abwicklung des Absatzfonds einbringen. Wir werden die Absatzförderung deutscher Agrarprodukte auf internationalen Märkten ausbauen. Dabei gilt es insbesondere, die Interessen der kleinen und mittleren Unternehmen auf Exportmärkten zu unterstützen.

### **Milchwirtschaft in Deutschland**

Die Weichen für das Auslaufen der EU-Milchquotenregelung im Jahr 2015 sind durch verschiedene Reformbeschlüsse auf EU-Ebene gestellt. Unser Ziel ist es, eine wettbewerbsfähige Milchwirtschaft in Deutschland zu erhalten. Aufgrund der derzeitigen Marktlage werden wir uns weiter für die Aussetzung der auf EU-Ebene beschlossenen Quotenerhöhungen einsetzen. Daher sind bis zum Jahr 2015 die notwendigen Anpassungsprozesse durch geeignete Maßnahmen zu flankieren.

Wir werden die Mittel aus dem EU-Milchfonds für strukturverbessernde und absatzfördernde Maßnahmen einsetzen.

Aufgrund der krisenbedingt aktuelle schwierigen Einkommenssituation werden wir ergänzend folgende Sofortmaßnahmen ergreifen:

- Um aktuell drohende Flächenbrachen und damit verbunden unwiderrufliche Schäden für Natur und Kulturlandschaft zu verhindern wird ein zweijähriges „Grünlandmilchprogramm des Bundes“ in Höhe von insgesamt 500 Millionen Euro aufgelegt.
- Zur Vermeidung von Beitragserhöhungen bei der Landwirtschaftlichen Unfallversicherung (LUV) in der aktuellen Krisensituation wird der Bundeszuschuss in den Jahren 2010 und 2011 um insgesamt 200 Millionen Euro erhöht.
- Für die beiden kommenden Jahre wird für die Landwirtschaft ein Krisen-Liquiditätshilfeprogramm mit Mitteln in Höhe von insgesamt 50 Millionen aufgelegt.

## **Ökologischer Landbau**

Wir stehen für ein gleichberechtigtes Nebeneinander unterschiedlicher Wirtschaftsmethoden von konventioneller und ökologischer Landwirtschaft. Wir wollen den ökologischen Landbau insbesondere im Bereich Forschung fördern.

## **Ehemalige Treuhandflächen**

Die Verwertung der Flächen der Bodenverwertungs- und Verwaltungs GmbH (BVVG) soll unter verstärkter Berücksichtigung agrarstruktureller Belange zügig vorangebracht und im Wesentlichen bis zum Jahr 2025 abgeschlossen werden. Die gegenwärtige Verkaufspraxis der BVVG wird überprüft. Wir setzen Verbesserungen beim Flächenerwerbsänderungsgesetz im Sinne der Alteigentümer durch.

## **Zulassung von Pflanzenschutzmitteln**

Zum besseren Schutz von Mensch, Tier und Umwelt wird das Zulassungsverfahren von Pflanzenschutzmitteln unter Beibehaltung der geltenden hohen Standards vereinfacht und beschleunigt.

## **Forstwirtschaft**

Das Bundeswaldgesetz wird novelliert. Dabei sind folgende Punkte vorrangig zu regeln: die Verkehrssicherungspflicht, die Definition von Kurzumtriebsplantagen und die Vermarktungsmöglichkeit für forstwirtschaftliche Zusammenschlüsse. Zudem wird die Charta für Holz weiterentwickelt.

Bei der Anwendung der Beschaffungsrichtlinie des Bundes wollen wir eine Gleichbehandlung beider Zertifizierungssysteme für Holz.

## **Bundesjagdgesetz**

Damit Jäger ihren Auftrag zur nachhaltigen Nutzung von natürlichen Ressourcen zu Gunsten der Erhaltung der Biodiversität nachkommen können, treten wir dafür ein, das Bundesjagdgesetz grundsätzlich in seiner jetzigen Form zu erhalten.

## **Fischerei**

Wir unterstützen eine nachhaltige Binnen-, See-, Küsten- und Kutterfischerei, die Bestände erhält, artgerecht ist und den Tierschutz sichert. Wir werden die Rahmenbedingungen für eine nachhaltige Aquakultur verbessern und auf europäischer Ebene auf die Erstellung eines Managementplans für Kormorane drängen. Wir treten mit Nachdruck für die Einhaltung des internationalen Walfangverbots ein.

## **Grüne Gentechnik**

Die Biotechnologie stellt eine wichtige Zukunftsbranche für Forschung, Wirtschaft und Landwirtschaft dar, die bereits weltweit etabliert ist. Deshalb wollen wir die verantwortbaren Potentiale der grünen Gentechnik nutzen. Der Schutz von Mensch und Umwelt bleibt oberstes Ziel des deutschen Gentechnikrechts.

Wir treten für eine stärkere Wissenschaftsorientierung und effiziente Zulassungsverfahren von gentechnisch veränderten Organismen (GVO) auf EU-Ebene ein.

Wir schaffen die rechtlichen Voraussetzungen, damit die Bundesländer innerhalb eines bundeseinheitlichen Rahmens von Kriterien flexibel eigenständig Abstände festlegen können, die zwischen Feldern mit genetisch veränderten Pflanzen und solchen mit konventionellem oder ökologischem Anbau einzuhalten sind.

Beim erlassenen Anbauverbot für die gentechnisch veränderte Maissorte MON810 wird der Ausgang des Gerichtsverfahrens abgewartet. Der Anbau der gentechnisch veränderten Stärkekartoffel Amflora für eine kommerzielle, industrielle Verwertung wird unterstützt.

Um eine für Wirtschaft und Überwachung praktikable Anwendung der im Gemeinschaftsrecht der EU festgelegten Nulltoleranz für nicht in der EU zugelassene GVO zu ermöglichen, werden wir das Gentechnikgesetz und das EG-Gentechnikdurchführungsgesetz ändern. Dort werden wir eine Ermächtigung schaffen, um offizielle Probenahme- und Nachweismethoden festzulegen.

Zur Schaffung einer umfassenden Verbrauchertransparenz streben wir eine Positivkennzeichnung (Prozesskennzeichnung) auf europäischer Ebene an.

### **Tierschutz und Tiergesundheit**

Der Tierschutz hat eine zentrale Bedeutung. Wir setzen uns für artgerechte Tierhaltung und -ernährung ein. Wir wollen den Tierschutz in der landwirtschaftlichen Nutztierhaltung im Einklang mit der Wirtschaftlichkeit voranbringen. Zur Verringerung von Tierversuchen werden wir die Entwicklung von Ersatzmethoden weiter fördern. Erfolgreicher Tierschutz kann insbesondere auch auf europäischer und internationaler Ebene verwirklicht werden. Wir setzen uns dafür ein, dass Tiertransportzeiten in der EU weiter begrenzt werden.

### **Ländliche Räume**

Wir stehen für starke, lebenswerte ländliche Räume sowie eine gleichwertige Entwicklung von ländlichen Regionen und städtischen Ballungszentren. Wir werden dem verstärkten demographischen Wandel vermehrt Aufmerksamkeit widmen.

Wir wollen die Vielfalt der ländlichen Räume erhalten sowie deren Stärken und Wirtschaftskraft fördern. Wir werden dafür insbesondere die Gemeinschaftsaufgaben zur Förderung der regionalen Wirtschaftsstruktur und der Agrarstruktur sowie weitere Infrastrukturmaßnahmen zur Unterstützung der ländlichen Regionen ausbauen und verstärkt gemeinsam zielorientiert einsetzen.

Wir werden das Landwirtschaftsgesetz in Richtung eines modernen Gesetzes für die Landwirtschaft und den ländlichen Raum weiterentwickeln und das Ziel einer flächendeckenden, nachhaltigen Landbewirtschaftung in Deutschland festschreiben. Wir werden einen Maßnahmenkatalog zur Reduzierung des Verlusts landwirtschaftlicher Nutzflächen vorlegen und den Verlust landwirtschaftlicher Flächen durch Siedlung, Verkehr oder ökologische Ausgleichsflächenregelungen eindäm-



men. Das Flächenmanagement für Ausgleichsflächen muss verbessert werden.

### **Branntweinmonopol**

Wir setzen uns auf EU-Ebene dafür ein, dass das Branntweinmonopol durch Verlängerung der am 31.12.2010 endenden beihilferechtlichen Ausnahmeregelung bis 2017 fortbestehen wird.

### **Deutsche Weinbaukultur**

Wir setzen uns für den Erhalt der Qualität unserer Weinproduktion, die Wahrung der Herkunftskennzeichnung als Erkennungsmerkmal für Verbraucher und die Sicherung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit ein. Wir setzen auf den Erhalt der Pflanzrechte, eine effektive Gemeinschaftswerbung und Exportförderung.

## **4.7 Dienstleistungen**

### **Tourismus**

Wir werden den Tourismusstandort Deutschland stärken und zusätzliche Wachstumspotentiale der Tourismuswirtschaft als Jobmotor der Zukunft freisetzen. Dazu werden die touristischen Rahmenbedingungen verbessert und die Tourismuspolitischen Leitlinien der Bundesregierung fortentwickelt.

Wettbewerbsverzerrungen und Bürokratiebelastungen werden so weit wie möglich reduziert. Die Regelungen zur Mehrwertsteuer werden auch mit Blick auf Belastungen für den Tourismus und dessen europäische Wettbewerbssituation strukturell überprüft.

Investitionen in touristische Einrichtungen werden gefördert. Dazu wird das vorhandene Instrumentarium genutzt und gegebenenfalls optimiert.

Ausbildungshemmnisse im Gastgewerbe werden durch ein flexibleres Jugendarbeitsschutzgesetz abgebaut. Die Mittel für die Deutsche Zentrale für Tourismus werden auf hohem Niveau stabilisiert sowie der Messe- und Kongressstandort Deutschland gestärkt.

Wir verankern das Ziel der Barrierefreiheit stärker in allen Bereichen, vernetzen Kultur und Tourismus enger, erstellen eine Tourismuskonzeption für den ländlichen Raum, verbessern die Rahmenbedingungen für Kurorte und Heilbäder und prüfen eine Neuregelung der Kabelweiterleitung zugunsten von Hotels.

Die Bund-Länder-Zusammenarbeit wird intensiviert mit dem Ziel, Verbesserungen bei den in der Länderzuständigkeit liegenden Rahmenbedingungen zu erreichen, wie z. B. bei den Gaststättengesetzen, Entlastungen bei den Rundfunkgebühren sowie eine Ausweitung des Gesamtzeitraums der Sommerferien.

### **Gesundheitswirtschaft**

Angesichts der demographischen Entwicklung wird die Gesundheitswirtschaft erheblich an Bedeutung gewinnen. Wir wollen die Möglichkeiten ausbauen, dass

auch außerhalb des gesetzlich finanzierten Bereichs Gesundheits- und Pflegeleistungen angeboten werden können. Dafür bedarf es einer Verbesserung der wettbewerblichen Strukturen. Außerdem wollen wir Innovationskraft und Investitionsbereitschaft der deutschen Medizintechnik stärken.

## **Kreativwirtschaft**

Wir werden die Initiative Kultur- und Kreativwirtschaft fortführen und ausbauen. Besondere Schwerpunkte bei der weiteren Umsetzung werden die Schaffung von Unterstützungsangeboten zur Professionalisierung von Künstlern und Kreativen sowie die Förderung innovativer Projekte und Geschäftsmodelle sein.

## **5. Faire Regeln für die Weltwirtschaft**

### **Finanzmärkte**

Ein leistungsfähiges und stabiles Finanzsystem ist für die wirtschaftliche Entwicklung unseres Landes essentiell. Es sichert den nachfrage- und risikogerechten Zugang zu nationalen und internationalen Finanzmitteln. Es bietet institutionellen Investoren und vorsorgeorientierten Privatpersonen kosteneffiziente Anlagemöglichkeiten. Gerade vor dem Hintergrund der gegenwärtigen wirtschaftlichen Entwicklung sind weitere Reformen im Finanzsektor geboten. Hierzu zählt die strukturelle Verbesserung privater und hoheitlicher Aufsichtssysteme ebenso wie die Stärkung langfristiger Wachstumskräfte durch wettbewerbsorientierte Reformen. Für uns ist ein transparenter Finanzmarkt Grundlage für die freien Entscheidungen der einzelnen Bürger.

Um Finanzmarktkrisen, wie wir sie derzeit erfahren, in Zukunft zu vermeiden, müssen die grundlegenden Prinzipien der sozialen Marktwirtschaft wie Haftung und Verantwortung wieder stärker das Handeln der Finanzmarktakteure bestimmen. National und international muss ein Ordnungsrahmen gelten, der diesen Prinzipien gerecht wird. Unser Ziel ist es, dass die Akteure auf den Finanzmärkten nicht wieder in alte Verhaltensmuster zurückfallen, wie sie vor der Krise zu beobachten waren. Die Einhaltung des europäischen Stabilitätspakts hat für uns Priorität. Gleiches gilt für die Wahrung der Unabhängigkeit der Deutschen Bundesbank und der Europäischen Zentralbank. Wir werden uns mit aller Vehemenz dafür einsetzen, Finanzmarktrisiken sowie Inflationsgefahren zu vermeiden. Deutschland wird Initiativen ergreifen, um auf europäischer und internationaler Ebene eine Vorreiterrolle bei der Vermeidung zukünftiger Krisen wahrzunehmen. Denn in Zukunft darf es kein Finanzmarktprodukt, keinen Finanzmarktakteur und keinen Finanzmarkt geben, die nicht reguliert und beaufsichtigt sind. Zudem werden wir für eine effektivere und stringendere Regulierung und Aufsicht national und international sorgen.

Dazu werden wir insbesondere folgende Maßnahmen ergreifen:

Das dreigliedrige Bankensystem von Privatbanken, Volks- und Raiffeisenbanken und Sparkassen unterstützen wir. Unsere Bürgerinnen und Bürger profitieren von dieser wettbewerbsintensiven Bankenlandschaft. Wir werden uns daher dafür einsetzen, dass in der Bankenregulierung – nach Überwindung der Krise – die Kapitalanforderungen differenziert nach Risiko und Systemrelevanz verstärkt werden,

um die Banken in die Lage zu versetzen, in Krisenzeiten auftretende Verluste in größerem Umfang selbst tragen zu können. Insbesondere werden wir uns dafür einsetzen, dass weltweit die systemrelevanten Banken höheres Eigenkapital vorhalten müssen, welches das hohe Risiko, das diese Institute für das gesamte Finanzsystem darstellen, berücksichtigt. Zugleich setzen wir uns auf nationaler und internationaler Ebene dafür ein, dass bei der Intensität der Regulierung und der Aufsicht über Finanzinstitute stärker nach dem Risiko und der Systemrelevanz des einzelnen Instituts differenziert wird sowie bei den qualitativen Anforderungen an das Eigenkapital auf nationale Besonderheiten Rücksicht genommen wird.

In Zeiten eines wirtschaftlichen Abschwungs muss eine Kreditklemme verhindert werden; die Kreditwirtschaft muss sich ihrer Verantwortung als Finanzierungsgeber der deutschen Wirtschaft bewusst sein. Wir werden uns dafür einsetzen, dass die in den derzeit geltenden internationalen Rechnungslegungsvorschriften IFRS und in den Basel-II-Eigenkapitalregeln angelegten prozyklischen Wirkungen abgemildert werden.

Wir wollen verhindern, dass Staaten in Zukunft von systemrelevanten Instituten zu Rettungsmaßnahmen gezwungen werden können. Wir werden daher geeignete rechtliche Instrumentarien für ein Restrukturierungs- sowie Abwicklungsverfahren einführen, um zeitlich vor Eintritt einer Insolvenz in Schieflage geratene systemrelevante Unternehmen des Finanzsektors entweder finanzmarktschonend abwickeln oder nachhaltig stabilisieren zu können. Wir müssen hierzu auch auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene abgestimmte Lösungsmechanismen entwickeln und umsetzen.

Um eine angemessene Aufsicht und Regulierung aller systemisch wichtigen Finanzinstitute, -märkte und -instrumente sicherzustellen, sollten alle alternativen Investmentfonds, zum Beispiel Hedge Fonds, und deren Manager einem international abgestimmten Regelwerk unterworfen werden. Dabei ist den Besonderheiten der deutschen Fondstypen Rechnung zu tragen.

Die Ratingagenturen sind mit Schuld an der internationalen Finanzkrise. Deshalb brauchen wir für die Zukunft neben einer effektiven Aufsicht Mindeststandards und Sanktionsmöglichkeiten. Ratingagenturen dürfen nicht zeitgleich Finanzprodukte entwickeln, vertreiben und bewerten. Derartige Interessenkonflikte sind für die Zukunft auszuschließen. Wir setzen uns für die Entwicklung einer europäischen Ratingagentur ein.

Wir prüfen die Einrichtung einer unabhängigen Stiftung für Finanzprodukte nach dem Muster der Stiftung Warentest.

Wir wollen die Standardisierung von forderungsbesicherten Wertpapieren voranbringen. Wir werden die Möglichkeiten prüfen, durch ein Verbriefungsgesetz einen einheitlichen und transparenten Standard zu setzen.

Wir streben eine Überarbeitung der internationalen Standards zur Rechnungslegung innerhalb der International Financial Reporting Standards an. In diesem Zusammenhang verfolgen wir das Ziel, dass die deutsche Sichtweise des Handelsgesetzbuchs im International Accounting Standards Board stärker repräsentiert ist

und die demokratische Legitimation bei der Setzung der Rechnungslegungsstandards erzielt wird.

Wir unterstützen die Aufgaben des Sonderfonds Finanzmarktstabilisierung (SoF-Fin) und werden die parlamentarischen Kontrollrechte weiterentwickeln. Die staatlichen Stabilisierungsmaßnahmen werden auf ihre Praxistauglichkeit überprüft und gegebenenfalls bedarfsgerecht verbessert. Um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, sollten staatliche Stützungsmaßnahmen unter Wahrung der Interessen der Steuerzahler nach Ablauf der Krise zügig zurückgeführt werden.

Regulierung braucht eine effektive Aufsicht. Wir setzen uns auf europäischer Ebene für eine Vereinheitlichung der Aufsichts- und Prüfungsstandards in der Gemeinschaft ein. Die nationalen Kompetenzen und das Etatrecht bleiben unberührt.

Wir werden die Bankenaufsicht in Deutschland bei der Deutschen Bundesbank zusammenführen. Die Standorte der bisherigen Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht stellen wir nicht in Frage. Der Umfang der bisherigen rechtlichen Unabhängigkeit der Deutschen Bundesbank wird durch die hinzukommenden hoheitlichen Zuständigkeiten nicht berührt. Wir sorgen für eine schnelle Umsetzung der bereits begonnenen Reform der EU-Finanzmarktaufsicht.

Solvency II als eines der wichtigen europäischen Projekte im Bereich der Finanzdienstleistungswirtschaft ist so umzusetzen, dass der deutsche Versicherungsmarkt gestärkt wird.

Unser Ziel ist die Stärkung des Marktes für Beteiligungsunternehmen. Wir schaffen einen einheitlichen attraktiven Wagniskapitalmarkt in Deutschland.

Bei Real Estate Investment Trusts sind überflüssige Hemmschwellen für den deutschen Markt abzubauen, ohne die schutzbedürftigen Interessen der Verbraucher zu vernachlässigen.

Das Investmentrecht werden wir überarbeiten und krisenverschärfende Regelungen in einem Ausgleich der Interessen von Anlegern und Anbietern überarbeiten.

Wir unterstützen marktwirtschaftliche Produkte wie Mikrofinanzfonds und werden bestehenden Hemmschwellen abbauen.

## **Außenwirtschaft**

Eine offene, regelgebundene Weltwirtschaft ist der beste Garant für weltweiten Wohlstand und weltweite Sicherheit.

Zur langfristigen Wachstums- und Wohlstandssicherung in Deutschland leistet die Außenwirtschaftspolitik einen wesentlichen Beitrag. In der Handelspolitik bekämpfen wir jede Art des Protektionismus und setzen uns nachhaltig für weitere Marköffnung ein. In der Außenwirtschaftsförderung sorgen wir verstärkt dafür, dass deutsche Unternehmen sich auch im drastisch verschärften Wettbewerb auf den Märkten gegenüber ihren Konkurrenten erfolgreich behaupten können.

Weltwirtschaft und Welthandel in einer globalisierten Welt bedürfen klarer Regeln,

die allen Ländern eine faire Chance geben, die Integration der Entwicklungsländer in die Weltwirtschaft fördern und zur nachhaltigen Rohstoffversorgung beitragen. Der Königsweg für die weitere Liberalisierung des Handels mit Waren und Dienstleistungen liegt im multilateralen Ansatz der WTO. Ein zügiger und ehrgeiziger Abschluss der Doha-Welthandelsrunde hat absoluten Vorrang. Gerade dem deutschen Mittelstand, der traditionell auf den Auslandsmärkten besonders aktiv ist, erleichtern wir so die Teilhabe am Welthandel. Die WTO-Regeln müssen weiter ausgebaut werden. In diesem Zusammenhang ist auch eine Effektivierung des Streitschlichtungsmechanismus unter Beteiligung des WTO-Generalsekretärs anzustreben.

Ergänzend hierzu setzen wir uns für bilaterale Freihandelsabkommen mit den dynamischen Ländern und Regionen ein, die als sog. WTO-plus-Abkommen insbesondere auch den Abbau nicht-tarifärer Handelshemmnisse und die Einbeziehung weiterer handelsbezogener Themen wie Wettbewerb und öffentliches Beschaffungswesen zum Ziel haben und die – WTO-konform – als Wegbereiter möglicher späterer Erweiterungen des Welthandelssystems ausgestaltet werden.

Außenwirtschaft und Entwicklungszusammenarbeit müssen besser aufeinander aufbauen und optimal ineinander greifen. Entwicklungspolitische Entscheidungen müssen die Interessen der deutschen Wirtschaft, insbesondere des Mittelstandes, angemessen berücksichtigen. Bei Auftragsvergabe sollen die Auslandshandelskammern über die Aufträge der Entwicklungsorganisationen rechtzeitig informiert werden.

Deutschland ist auf Investitionen aus dem Ausland angewiesen. Investoren aus aller Welt sind uns sehr willkommen. Darum werden wir unser Investitionsmarketing verstärken. Die zuletzt geschaffene Änderung des AWG wird nur im Ausnahmefall angewandt und insgesamt nach einem Jahr im Hinblick auf seine Wirkung überprüft.

Die Entscheidungsverfahren für die Garantien für Exportkredite, Investitionen und ungebundene Finanzkredite werden beschleunigt und vorrangig an der Sicherung des Standortes Deutschland und der Förderung von Wirtschaft und Beschäftigung im Inland ausgerichtet. Einzelentscheidungen und Deckungspolitik werden an den international vereinbarten Regeln und Leitlinien ausgerichtet. Diese werden zur Sicherung fairer Bedingungen im internationalen Wettbewerb weiterentwickelt. Für den Umweltbereich sind die OECD-Umweltleitlinien alleiniger Maßstab bei der Prüfung von Anträgen auf Exportkreditgarantien.

Das Außenwirtschaftsrecht (Außenwirtschaftsgesetz [AWG] und Außenwirtschaftsverordnung [AWV]) wird entschlackt und übersichtlicher ausgestaltet. Es werden Vorschriften gestrichen, die deutsche Exporteure gegenüber ihren europäischen Konkurrenten benachteiligen. Bei der Anwendung des Außenwirtschaftsrechts muss der internationalen Wettbewerbssituation der deutschen Wirtschaft mehr als bisher Rechnung getragen werden. Es wird hier ein „level-playing-field“ geschaffen.

Es bleibt bei der verantwortungsbewussten Genehmigungspolitik für die Ausfuhr von Rüstungsgütern. Um faire Wettbewerbsbedingungen für die deutsche Wirtschaft zu gewährleisten, wird eine Harmonisierung mit der Genehmigungspolitik

der anderen EU-Staaten auf hohem Niveau angestrebt. Auch beim Export von Dual Use-Gütern wird die deutsche Genehmigungspraxis in diesem Sinne angeglichen. Bürokratische Hemmnisse werden abgebaut und die Verfahren beschleunigt. Steht eine zivile Verwendung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit fest, ist eine Genehmigung zu erteilen.

Die im März 2005 auf nachhaltiges Wachstum und Beschäftigung konzentrierte Lissabon-Strategie sollte zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit unserer Unternehmen auch in der Zeit nach 2010 mit gleicher Fokussierung fortgesetzt werden. Angesichts der Wirtschaftskrise besteht die Notwendigkeit langfristig angelegter struktureller Reformen fort. Im Einzelnen heißt dies: Wir setzen uns für die Beibehaltung der vier prioritären Bereiche (Forschung und Entwicklung, Stärkung des Unternehmenspotentials, insbesondere für KMU, mehr Beschäftigung schaffen, Klima und Energie) ein.

Der Zugang zu Rohstoffen und deren verlässliche Verfügbarkeit sind für die deutsche Industrie mit ihren Produkten der Hoch- und Spitzentechnologie von besonderer Bedeutung und unverzichtbare Ziele der Außenwirtschaftspolitik.

## **6. Deutsche Einheit**

Die Koalition wird die Deutsche Einheit weiterhin voranbringen. Wir halten an der Zielsetzung fest, die Lebensverhältnisse in Deutschland bis 2019 bundesweit weitgehend anzugleichen. Unser Ziel ist das schnelle Erreichen einer möglichst hohen Steuerdeckungsquote der ostdeutschen Länder. Die Steigerung der Wirtschaftskraft und die Reduzierung der Arbeitslosigkeit bleiben die zentralen Ziele. Die Koalition bekennt sich zur Einhaltung der Mittelzusagen aus dem Solidarpakt II und erwartet ihre bestimmungsgemäße Verwendung.

Um die Wirksamkeit der Förderung insbesondere für Wachstum und Beschäftigung in den ostdeutschen Ländern zu erhöhen, werden wir die Förderinstrumente für den Aufbau Ost evaluieren.

Darüber hinaus benötigen die Bundesländer den Spielraum, um den regionalen Besonderheiten gerecht zu werden. Die Koalition vereinbart, eine Expertenkommission einzurichten, deren Vorschläge in Modellregionen umgesetzt werden sollen.

Die Koalition setzt sich dafür ein, angemessene Übergangsregelungen für die Regionen zu finden, die ab 2014 aus der Höchstförderung der Strukturfonds herausfallen.

Das Fördergefälle zwischen vergleichbaren Regionen mit Wettbewerbsnachteilen ist in der EU und innerhalb Deutschlands zu mindern.

20 Jahre nach der Wiedervereinigung wollen wir die Aufteilung des Finanzvermögens gemäß Art. 22 des Einigungsvertrages im Einvernehmen mit den Neuen Ländern regeln.

## **Innovationsstandort**

Zur Stärkung der Innovationsfähigkeit der Wirtschaft und zur Vernetzung von Wirtschaft und Wissenschaft wird die Koalition die Unterstützung aus den Förderpro-

grammen „Unternehmen Region“ und „Zentrales Innovationsprogramm Mittelstand“ auf hohem Niveau stabilisieren und fortführen. Die Innovationsförderung ist stärker auf den Wissenstransfer auszurichten und anwendungsbezogener zu gestalten. Zum Ausbau des Hochschul- und Forschungsstandortes wird das Programm „Spitzenforschung und Innovation“ fortgeführt.

Die Koalition verständigt sich darauf, im Jahr 2011 die Ausgestaltung der Degression der Investitionszulage zu prüfen.

Wir werden die außeruniversitären, gemeinnützigen Forschungseinrichtungen in den ostdeutschen Ländern evaluieren und auf dieser Grundlage in Abstimmung mit den Ländern entscheiden, welche Institute in die von Bund und Länder geförderten Forschungsorganisationen eingegliedert werden sollen.

Bei der Einrichtung neuer Forschungseinrichtungen werden wir die ostdeutschen Länder angemessen berücksichtigen.

Wir setzen uns mit besonderer Priorität für die Ansiedlung eines Forschungsinstituts zur nachhaltigen und sicheren Rohstoffversorgung mit Standort in den Neuen Ländern ein, das der gesamten Wertschöpfungskette von der Erkundung und Gewinnung der Rohstoffe über ihre Aufbereitung und Veredelung bis hin zum Recycling gewidmet ist.

### **Fachkräfte und Qualifizierung**

Vor dem Hintergrund der schon bestehenden Probleme bei der Besetzung von Ausbildungsplätzen und Stellen für Hochqualifizierte und der demographischen Perspektiven wird die Bundesregierung im Rahmen einer „Zukunftsinitiative Fachkräftesicherung“ vorrangig zusammen mit den ostdeutschen Ländern, Kammern und Sozialpartnern regionsspezifische Handlungsansätze zur Verbesserung des Fachkräfteangebot entwickeln.

### **Investitionsförderung und Wettbewerbsfähigkeit**

Damit die Wirtschaft, insbesondere die Industrie, wieder an die hohe Wachstumsdynamik vor der Krise anknüpfen kann, wird die Bundesregierung die Investitionsförderung aus der Gemeinschaftsaufgabe „Regionale Wirtschaft“ in Regionen mit Wettbewerbsnachteilen – unbeschadet der konjunkturbedingten Aufstockung bis 2011 – mittelfristig auf dem Niveau des Jahres 2008 fortführen.

Die Koalition wird zusammen mit den jeweiligen ostdeutschen Ländern Zukunftskonzepte für Regionen mit industriellen Kernen erarbeiten, die von der aktuellen Wirtschaftskrise besonders betroffen sind. Das Instrument der Branchenkonferenzen wird fortgeführt, um gemeinsam mit der Wirtschaft das Profil des Wirtschafts- und Technologiestandortes Ostdeutschland weiter zu schärfen.

### **Überregionale Verkehrsinfrastruktur**

Die Verkehrsprojekte Deutsche Einheit (VDE) sind für den wirtschaftlichen Aufschwung in den neuen Ländern von besonderer Bedeutung. Die Koalition strebt an, die VDE der Straße bis 2010 und der Schiene bis 2017 fertig zu stellen.

Für eine konkurrenzfähige Anbindung der Seehäfen an die Staaten Südosteuropas werden wir das Ziel verfolgen, eine leistungsfähige Schienenverkehrsverbindung von der Ostsee unter Einbeziehung der Bundeshauptstadt nach Südosteuropa zu errichten.

### **Aktive Arbeitsmarktpolitik**

Die Koalition wird zum Abbau der in strukturschwachen Regionen – vor allem Ostdeutschlands - überproportionalen Langzeitarbeitslosigkeit die Voraussetzungen dafür schaffen, dass neue Lösungsansätze des „Förderns und Forderns“ in größeren Kommunen erprobt werden können. Das Prinzip wird konsequent und für die öffentliche Hand kostenneutral umgesetzt.

### **Übergreifende Demographiep politik – Daseinsvorsorge**

Die demographischen Entwicklungen wirken sich in den neuen Ländern früher und schneller aus als in Westdeutschland, sind jedoch heute schon auch für Deutschland insgesamt von grundlegender Bedeutung. Die Koalition wird dazu bis 2012 eine ressortübergreifende Demographiestrategie erarbeiten.

Die Koalition wird ein Handlungskonzept mit den Ländern zur Verringerung von Abwanderung und Sicherung der privaten und öffentlichen Infrastruktur in vom demographischen Wandel besonders betroffenen ländlichen Räumen entwickeln und abstimmen, insbesondere zu den Bereichen Gesundheitsversorgung, wohnortnahe Bildungsangebote, Sicherung von Mobilität, leistungsfähiger Internetzugang und Stärkung der interkommunalen Zusammenarbeit. Dabei unterliegen die nicht hoheitlichen Aufgaben dem Vergaberecht.

Die Aufarbeitung der Umweltlasten der ehemaligen DDR ist eine Generationenaufgabe. Die Sanierung der ehemaligen Braunkohleabbaugebiete und der Wismut-Altstandorte wird über das Jahr 2012 hinaus haushalterisch gesichert und fortgeführt.

Neue Bundeseinrichtungen sollen in den neuen Ländern angesiedelt werden. Die Beschlüsse der unabhängigen Föderalismuskommission gelten fort. Der Beauftragte der Bundesregierung für die neuen Länder ist frühzeitig in die Standortentscheidungen einzubeziehen.

### **Freiheits- und Einheitsdenkmal**

Zur Erinnerung an den 17. Juni 1953 und den Herbst 1989 werden wir auf der Berliner Schlossfreiheit ein Nationales Freiheits- und Einheitsdenkmal errichten und die Errichtung eines Freiheits- und Einheitsdenkmals in Leipzig unterstützen.

### **Opferrente für erlittenes SED-Unrecht**

Mit dem Ende der DDR hat sich das vereinte Deutschland der Aufgabe gestellt, das von SED und Staatssicherheit begangene Unrecht auszugleichen. Wir werden das System der Rehabilitierung und Entschädigung laufend überprüfen und offenbarem Regelungsbedarf mit dem Ziel, die rehabilitierungsrechtliche Situation von Betroffenen zu verbessern, Rechnung tragen.



## **II. BILDUNGSREPUBLIK DEUTSCHLAND**

### **Durch gute Bildung und starke Forschung**

Bildung ist Bedingung für die innere und äußere Freiheit des Menschen. Sie schafft geistige Selbständigkeit, Urteilsvermögen und Wertebewusstsein. Bildung und Forschung sind Grundlagen des wirtschaftlichen und sozialen Fortschritts. Bildung ist Voraussetzung für umfassende Teilhabe des Einzelnen in der modernen Wissensgesellschaft. Bildung ist daher für uns Bürgerrecht. Deswegen sagen wir der Bildungsarmut den Kampf an.

Dazu bedarf es einer nationalen Anstrengung. Wir wollen mehr Chancengerechtigkeit am Start, Durchlässigkeit und faire Aufstiegschancen für alle ermöglichen. Wir wollen Deutschland zur Bildungsrepublik machen, mit den besten Kindertagesstätten, den besten Schulen und Berufsschulen sowie den besten Hochschulen und Forschungseinrichtungen.

Bildung ist eine gesamtstaatliche Aufgabe und bedarf einer engen Partnerschaft aller Verantwortlichen entlang der gesamten Bildungskette. Wir streben daher eine Bildungspartnerschaft von Bund, Ländern und Kommunen unter Wahrung der jeweiligen staatlichen Zuständigkeit an. Wir erhöhen die Ausgaben des Bundes für Bildung und Forschung bis 2013 um insgesamt 12 Mrd. Euro. Wir werden Maßnahmen ergreifen, die es zudem Ländern, Wirtschaft und Privaten erleichtern, ihre jeweiligen Beiträge bis spätestens 2015 ebenfalls auf das 10 Prozent-Niveau anzuheben. Im Gegenzug streben wir mit den Ländern verbindliche Vereinbarungen zur Umsetzung der Qualifizierungsinitiative wie zur Bildungsmobilität, insbesondere zu Fragen von Zulassung und Anerkennung von Abschlüssen und Teilleistungen an.

#### **1. Bildung**

##### **1.1 Bildungsbündnisse vor Ort**

Jeder fünfte Jugendliche in Deutschland hat so geringe Kompetenzen in Lesen und Mathematik, dass er Gefahr läuft, auf dem Ausbildungs- und Arbeitsmarkt kaum Chancen zu haben. Deshalb müssen wir präventiv und möglichst früh in der Bildungsbiografie ansetzen.

Wir werden vor Ort Bildungsbündnisse aller relevanten Akteure – Kinder- und Jugendhilfe, Eltern, Schulen, Arbeitsförderung sowie Zivilgesellschaft – fördern, die sich mit diesem Ziel zusammenschließen.

Wir werden ihre Arbeit unterstützen, indem jedes Bündnis ein Kontingent z. B. von Bildungsschecks zur Weitergabe an benachteiligte Kinder und Jugendliche erhält.

##### **1.2 Sprache als Schlüssel für den Bildungsaufstieg**

Jedes Kind muss vor Schuleintritt die deutsche Sprache beherrschen. Deshalb unterstützen wir verbindliche bundesweit vergleichbare Sprachstandstests für alle Kinder im Alter von vier Jahren und bei Bedarf eine verpflichtende gezielte

Sprachförderung vor der Schule sowie darüber hinausgehende unterrichtsbegleitende Sprachprogramme.

### **1.3 Bildungsfinanzierung**

Heute für die Zukunft finanziell vorsorgen; das möchten viele Eltern – und auch Großeltern oder Paten – mit Blick auf die Kinder. Am besten ist das Geld angelegt, wenn es der Bildung der Kinder zu Gute kommt.

Deshalb werden wir jedem neu geborenen Kind beispielsweise ein Zukunftskonto mit einem Startguthaben von 150 Euro einrichten und Einzahlungen bis zur Volljährigkeit mit einer Prämie unterstützen.

Der Bildungsaufstieg darf an finanziellen Hürden nicht scheitern. Deshalb wollen wir mit dem Dreiklang aus BAföG, Bildungsdarlehen und Stipendien jungen Menschen ein Studium ermöglichen.

Wir wollen den Anteil der Stipendiaten mittelfristig von heute zwei auf zehn Prozent der Studierenden erhöhen. Die Stipendien sollen ausschließlich nach Begabung einkommensunabhängig vergeben werden. Hierzu werden wir gemeinsam mit den Ländern ein nationales Stipendienprogramm ins Leben rufen, mit dem wir von Universitäten und Fachhochschulen bei Wirtschaft und Privaten angeworbene Stipendien in Höhe von 300 Euro im Monat von der BAföG-Anrechnung freistellen und bis zur Hälfte öffentlich bezuschussen. Die öffentliche Finanzierung soll dabei je zur Hälfte durch den Bund und die Länder erfolgen.

Das bisherige Büchergeld der Begabtenförderungswerke wird auf 300 Euro angehoben und bleibt von der BAföG-Anrechnung befreit.

Die erfolgreichen Aufstiegsstipendien werden wir ausbauen, um mehr beruflich Qualifizierte für ein Studium zu gewinnen.

Wir erwarten von den Begabtenförderungswerken, dass sie sich bislang unterrepräsentierten Gruppen stärker öffnen und unterstützen sie bei ihrem Engagement.

Wir wollen das BAföG sichern und weiterentwickeln. Die Möglichkeit, Bildungskredite über das 30. Lebensjahr hinaus zu verlässlichen Konditionen zu erhalten, werden wir ausbauen. Wir setzen uns ein für eine frühzeitige Berufsorientierung und Studienberatung in der Schule, die auch die vielfältigen Möglichkeiten der Studienfinanzierung umfasst.

### **1.4 Qualität für Bildung und Erziehung**

Qualität in Bildung und Erziehung erfordert besonders gut ausgebildete Fachkräfte. Wir werden deshalb verstärkt in die Weiterbildung von Erzieherinnen und Erziehern investieren und unterstützen die Länder bei der Ausweitung entsprechender Qualifizierungsangebote, auch auf akademischem Niveau. Wir werden dazu beitragen, die Lehrerbildung an deutschen Hochschulen zu stärken. Der Erhöhung der Medienkompetenz kommt dabei eine besondere Rolle zu.

Von den Ländern erwarten wir, dass sie die Betreuungsrelationen in Schulen und Kindertagesstätten weiter verbessern, den vorgesehenen Unterricht garantieren, einheitliche Bildungs- und Leistungsstandards und die problemlose gegenseitige

Anerkennung von Schul- und Bildungsabschlüssen gewährleisten sowie die Weiterbildung des pädagogischen Personals ausbauen.

Wir wollen die Beratung von Eltern sowie von Lehrerinnen und Lehrern hochbegabter Kinder besonders fördern. Hochbegabtenförderung muss früher beginnen. Von den Ländern erwarten wir, dass sie Instrumente der Diagnostik und Förderung in einem ganzheitlichen Sinn ausbauen. Insbesondere wollen wir die MINT-Kompetenzen (Mathematik, Ingenieurwesen, Naturwissenschaften, Technik) stärken.

### **1.5 Qualität für Studium und Hochschule**

Wir setzen uns zum Ziel, die Studienanfängerquote weiter zu steigern. Künftig sollen mehr Studienanfänger über die berufliche Bildung an die Hochschule kommen. Insbesondere müssen wir dafür Sorge tragen, dass mehr Studierende ihr Studium auch erfolgreich abschließen.

Die Umsetzung des Bologna-Prozesses ist in Deutschland sehr weit vorangekommen, die wesentlichen Ziele sind in weiten Teilen erreicht. Die Umsetzung des Bologna-Prozesses ist zu evaluieren, um mit den Hochschulen ggf. notwendige Anpassungen zum Wohl der Studierenden vorzunehmen. Gemeinsam mit den Ländern und den Hochschulen werden wir ein „Bologna-Qualitäts- und Mobilitätspaket“ schnüren, das die Studienreform zügig voranbringt und die Qualität des Studiums und die Mobilität der Studierenden weiter verbessert. Kernelemente des Pakets sind die Weiterentwicklung der Studieninhalte, die Verbesserung der Lehre sowie der Betreuung und der Beratung der Studierenden; die Anerkennung von Studienleistungen und Hochschulabschlüssen muss national wie international verbessert werden.

Wir verstärken unsere Anstrengungen, die Besten für ein Studium in Deutschland zu gewinnen. Wir werden die Länder bei der Umgestaltung der Zentralstelle für die Vergabe von Studienplätzen (ZVS) zu einer leistungsfähigen Servicestelle unterstützen. Wir werden Hochschulen als Orte der Weiterbildung stärken und die Einrichtung von Offenen Hochschulen prüfen.

Wir unterstützen die Länder in dem Ziel, Freiheit und Autonomie der Hochschulen zu stärken. Deshalb werden wir das Hochschulrahmengesetz (HRG) aufheben.

### **1.6 Modernes Berufsbildungssystem**

Die berufliche Bildung in Deutschland wird weltweit hoch geschätzt. Das duale Ausbildungssystem ist ihr Herzstück. Es ist Garant für gute Übergänge in den Arbeitsmarkt und eine im internationalen Vergleich geringe Jugendarbeitslosigkeit. „Training made in Germany“ ist ein Markenzeichen, mit dem wir auf dem ökonomisch hoch attraktiven weltweiten Bildungsmarkt erfolgreich sein wollen.

Die Berufsbilder müssen schneller an die Erfordernisse der Wirtschaft angepasst und klarer formuliert werden. Für die im Ausland erworbenen Qualifikationen im Bereich der beruflichen Bildung sollen möglichst transparente und einheitliche Verfahren geschaffen werden. Die Initiative „Unternehmergeist in die Schulen“ wird weitergeführt und ausgebaut.

## **1.7 Duales System**

Das duale System der beruflichen Bildung ist ein Erfolgsmodell. Damit es auch künftig den hohen Anforderungen gerecht werden kann, werden wir die Rahmenbedingungen weiterentwickeln, um es für künftige demographische, technologische und wirtschaftliche Herausforderungen fit zu machen. Hierzu gehören die Flexibilisierung und Modularisierung unter Wahrung des Berufsprinzips. Gemeinsam mit der Wirtschaft werden wir dafür Sorge tragen, dass in den Überbetrieblichen Berufsbildungsstätten (ÜBS) modernste Technologien für die Ausbildung zur Verfügung stehen und über Kompetenzzentren wissenschaftliche und technologische Entwicklungen in die Betriebe transportiert werden.

Das deutsche Berufsbildungssystem muss sich dem internationalen Vergleich stellen. Daher werden wir den internationalen Systemvergleich intensivieren und Forschung zur Kompetenzmessung forcieren.

## **1.8 Ausbildung für alle**

Wir wollen den erfolgreichen Ausbildungspakt mit der Wirtschaft fortführen, weiterentwickeln und laden Gewerkschaften und Länder ein, als neue Partner mitzuwirken.

Im Zusammenwirken mit Sozialpartnern und Ländern geben wir jedem Jugendlichen, der ausbildungsfähig und -willig ist, die Zusage, dass er ein Ausbildungsangebot erhält, das zu einem anerkannten Berufsabschluss führt. Jugendliche mit Ausbildungsrisiken müssen frühzeitig erkannt und gefördert werden. Deshalb bauen wir die frühe Berufsorientierung in den Schulen aus. Unser besonderes Augenmerk gilt Jugendlichen mit Migrationshintergrund sowie denjenigen, die sich bereits längere Zeit vergeblich um eine Lehrstelle bemüht haben.

Wir werden das Übergangssystem neu strukturieren und effizienter gestalten. Maßnahmen sollen grundsätzlich – auch mit Hilfe von Ausbildungsbausteinen – auf Ausbildung und Berufsabschluss ausgerichtet werden. Es ist unser Ziel, die passgenaue Vermittlung von Ausbildungsplatzsuchenden und Langzeitbewerbern zu stärken.

Wir setzen uns für eine angemessene Einstufung der im dualen System erworbenen Ausbildungsabschlüsse in den deutschen und europäischen Qualifikationsrahmen ein. Ziel ist es, die Attraktivität der beruflichen Bildung für alle Jugendlichen unabhängig vom Schulabschluss zu stärken.

## **1.9 Lebensbegleitendes Lernen**

Lebensbegleitendes Lernen zu stärken ist eine gesamtgesellschaftliche Aufgabe. Deshalb wollen wir gemeinsam mit den Sozialpartnern, den Ländern, der Bundesagentur für Arbeit und den Weiterbildungsverbänden eine Weiterbildungsallianz schmieden. Insbesondere kleine und mittlere Unternehmen müssen in die Lage versetzt werden, die Weiterbildung ihrer Mitarbeiter auszubauen. Darüber hinaus werden wir die Bildungs- und Qualifizierungsberatung für alle leicht zugänglich machen und für mehr Transparenz sorgen.

Eine besondere Bedeutung haben tarifvertraglich vereinbarte Lernzeitkonten. Die Sozialpartner müssen hier ihrer besonderen Verantwortung gerecht werden.

Wir werden die Entwicklung eines Deutschen Qualifikationsrahmens dazu nutzen, um Gleichwertigkeit, Mobilität und Durchlässigkeit im deutschen und europäischen Bildungsraum zu stärken. Dabei werden wir im europäischen Prozess darauf achten, dass das deutsche Bildungssystem sein eigenes Profil wahrt und seine Qualität innerhalb der EU zur Geltung bringt.

Gemeinsam mit starken Partnern aus Bund und Ländern, Wirtschaft und Wissenschaft, Kirchen, Wohlfahrtsverbänden und Stiftungen sowie den Seniorenorganisationen werden wir neue Bildungschancen und –Anreize für Ältere schaffen. Wir wollen zusammen mit den Senioren in Kooperation mit Internetanbietern, Medien und Verbänden mehr Medienkompetenz vermitteln und Risiken minimieren.

## **2. Wissenschaft und Forschung**

### **Forschung und Innovationen für künftigen Wohlstand**

Forschung, Innovationen und neue Technologien sind die Grundlage für künftigen Wohlstand. Sie sind die Quellen von wirtschaftlichem Erfolg, von Wachstum und Beschäftigung. Zugleich helfen sie, den großen Herausforderungen unserer Zeit, dem Klima- und Umweltschutz, dem Kampf gegen Armut und Krankheiten wirksam zu begegnen. So sind Forschung und neue Technologien entscheidend für nachhaltige Produktion und nachhaltigen Konsum, für Ressourceneffizienz und Sicherung der Welternährung. Deshalb geht es uns darum, dass in Deutschland, dem Land der Ideen, neue Technologien nicht nur entwickelt, sondern auch angewandt werden.

Dazu brauchen wir auch einen umfassenden Dialog über Zukunftstechnologien mit und unter den Bürgerinnen und Bürgern. Wir stehen für eine zukunftsorientierte Kultur der Chancen. Wir wollen wieder eine optimistische und technik- und innovationsfreundliche Gesellschaft werden.

### **Weiterentwicklung der Hightech-Strategie**

Wir werden die Hightech-Strategie weiterentwickeln. Wir werden sie auf die Anwendungsfelder Klimaschutz/Energie, Gesundheit, Mobilität, Kommunikation und Sicherheit konzentrieren. Dabei werden wir die Förderung der Schlüsseltechnologien noch stärker auf diese gesellschaftlich relevanten Felder ausrichten. Wir werden die rechtlichen Rahmenbedingungen innovationsfreundlich gestalten.

Die Instrumente der Hightech-Strategie werden wir prüfen und weiterentwickeln und dabei einen besonderen Schwerpunkt auf kleine und mittlere Unternehmen legen. Wir werden neue Impulse für den Wissens- und Technologietransfer und die Validierung von Forschungsergebnissen geben. Im Sinne der Lissabon-Strategie wollen wir die Hightech-Strategie auch nach Europa tragen.

## **Werkstoff- und Materialforschung**

Die Werkstoff- und Materialforschung ist ein Innovationsmotor. Deshalb werden wir sie gezielt ausbauen und Ergebnisse möglichst rasch in wettbewerbsfähige Produkte und Verfahren umsetzen.

## **Biotechnologie**

Wir sehen in Forschung, Entwicklung und Anwendung der Biotechnologie eine große Chance für den Wirtschafts- und Wissenschaftsstandort Deutschland und seine internationale Wettbewerbsfähigkeit. Wir werden die verantwortbaren Innovationspotentiale der Bio- und Gentechnologie weiterentwickeln, auch um den Wirtschaftsstandort Deutschland zu sichern und unserer globalen Verantwortung gerecht zu werden.

Mit der Unterstützung des Bioökonomierates werden wir eine international wettbewerbsfähige Strategie zu einer wissenschaftsbasierten Bioökonomie erarbeiten und umsetzen. Wissenschaft, Wirtschaft und Landwirtschaft brauchen klare Signale für die Forschung an gentechnisch veränderten Pflanzen und deren Einsatz auf der Grundlage des geltenden Rechts. Die grüne Gentechnik kann einen Beitrag zur Bekämpfung des Welthungers leisten.

## **Gesundheitsforschung**

Vorbeugen ist besser als heilen. Wir werden die Präventionsforschung stärken. Neue Erkenntnisse der Forschung müssen den Menschen schneller zugute kommen. Wir ebnen den Weg für eine individualisierte Medizin und damit für Therapien, die wirksamer und verträglicher sind. Dies muss einhergehen mit neuen Konzepten der Versorgungs- und Gesundheitssystemforschung. Mit „Deutschen Zentren der Gesundheitsforschung“ als langfristig angelegten, gleichberechtigten Partnerschaften von Forschungseinrichtungen, Universitäten, Universitätskliniken und Kliniken schaffen wir die Voraussetzungen, um rasch zunehmende Volkskrankheiten wirksamer bekämpfen zu können.

## **Stammzellforschung**

Die Stammzellforschung bietet besonders im Bereich der Gesundheit große Chancen. Wir wollen sicherstellen, dass in Deutschland diese Chancen wahrgenommen werden können. Zugleich erfolgt diese ethisch sensible Forschung auf dem Boden des geltenden Rechts und im Dialog mit allen gesellschaftlichen Akteuren. Wir prüfen die Einrichtung einer Dialogplattform „Deutsches Stammzellnetzwerk“.

## **Bürgerdialog**

Forschung braucht den Dialog mit der Gesellschaft. Deshalb werden wir neue Dialogplattformen einrichten, auf denen mit den Bürgerinnen und Bürgern Zukunftstechnologien und Forschungsergebnisse zur Lösung der großen globalen und gesellschaftlichen Herausforderungen intensiver diskutiert werden. Insbesondere bei gesellschaftlich kontroversen Zukunftstechnologien wollen wir einen sachlichen Diskurs, der auf Toleranz aufbaut, eine realistische Abschätzung der Chancen und

Risiken für den Einzelnen und die Gesellschaft ermöglicht und den erreichbaren Konsens auslotet.

Wir wollen unter wissenschaftlicher Leitung und mit Unterstützung der Wirtschaft in der Hauptstadt ein „Haus der Zukunft“ schaffen, in dem sich Deutschland als Wissensgesellschaft und Innovationstreiber präsentiert, und die Forschungsmuseen stärken.

### **Die Wissenschaft stärken**

Hochschulpakt, Pakt für Forschung und Innovation und Exzellenzinitiative werden fortgeführt. So haben es die Regierungschefs von Bund und Ländern beschlossen.

Wir stärken die angewandte Fachhochschulforschung und bekräftigen die Bedeutung kooperativer Graduiertenschulen von Fachhochschulen und Universitäten, wie sie von der DFG gefördert werden können. Wir führen die Programmpauschale im Rahmen des Hochschulpaktes fort und prüfen ihre Einführung in die Projektförderung des Bundes. Wir erwarten von den Hochschulen die Einführung einer Kostentrennungsrechnung.

Zur finanziellen Verlässlichkeit muss die Gestaltungsfreiheit treten. Wissenschaft und Forschung brauchen mehr Flexibilität und Gestaltungsspielraum, um exzellentes Personal zu gewinnen und mit starken Partnern national und international zu kooperieren. Wir bringen weitere Verbünde zwischen Hochschulen und außeruniversitären Forschungseinrichtungen voran und unterstützen Modelle wie das des „Forschungscampus“, an denen auch Unternehmen beteiligt sind.

Wir unterstützen die Bereitschaft der Forschungsorganisationen, stärker miteinander und mit den Hochschulen, etwa bei gemeinsamen Berufungsverfahren, zu kooperieren.

### **Wissenschaftsfreiheit**

Die Wissenschaftsfreiheitsinitiative werden wir fortsetzen – insbesondere mit dem Ziel, Globalhaushalte einzuführen und die Möglichkeiten für Unternehmensbeteiligungen und Ausgründungen zu verbessern. Wir werden hierzu ein Wissenschaftsfreiheitsgesetz vorlegen und dieses durch notwendige untergesetzliche Maßnahmen ergänzen.

Die Wissenschaft ist dringend auf die Gewinnung und Sicherung von hochqualifiziertem Personal angewiesen. Die Bundesregierung prüft daher die Möglichkeit von außertariflichen Vergütungselementen und Tarifhoheit für die Forschungsorganisationen.

### **Wissenschaftlicher Nachwuchs**

Wir setzen uns für eine stärkere Durchlässigkeit der Karrierepfade in Wissenschaft und Wirtschaft ein. Dies fördert auch den Wissens- und Technologietransfer. Wir werden unseren Beitrag für bessere Karrierechancen von Frauen in Wissenschaft und Forschung leisten. Die internationale Anziehungskraft deutscher Hochschulen

wollen wir für Studierende wie für Wissenschaftler steigern. Deshalb werden wir internationale strategische Partnerschaften unterstützen und Mobilitätshindernisse, auch im Bereich der sozialen Sicherungssysteme, abbauen.

### **Geistes- und Sozialwissenschaften**

Wir werden die Geistes- und Sozialwissenschaften stärken, die von großer Bedeutung für unser kulturelles Gedächtnis und die Gestaltung unserer Zukunft sind.

### **Ressortforschung**

Nach Abschluss der laufenden Evaluierung der Ressortforschungseinrichtungen im Jahr 2010 werden wir die Strukturen der Ressortforschung ergebnisoffen prüfen.

### **Roadmap für Forschungsinfrastrukturen**

Für die großen Forschungsinfrastrukturen werden wir einen Roadmap-Prozess starten, in dem wir unsere Prioritäten künftiger Forschungsinfrastruktur-Vorhaben festlegen und in den europäischen Prozess für Forschungsinfrastrukturen (ESFRI) einbringen.

### **Internationalisierung**

Exzellenz in der Wissenschaft und zukunftsfähige Antworten durch Forschung brauchen Internationalität. Wir streben daher eine intensivere europäische und internationale Zusammenarbeit in Bildung und Forschung an. Wir bekräftigen die Ziele der UN-Dekade für „Bildung für nachhaltige Entwicklung“ (BNE). Sie ist eine wichtige und zukunftsweisende Aufgabe aller Bildungsträger. Neben der Verankerung im Schulunterricht ist ihre Umsetzung in Zusammenarbeit mit außerschulischen Partnern wie Bildungseinrichtungen, wirtschaftlichen Institutionen und Verbänden von großer Wichtigkeit.

Wir werden den europäischen Forschungsraum, die Vorbereitung des achten Forschungsrahmenprogramms und den Umbau des EU-Haushalts aktiv mitgestalten und treten dabei für eine stärkere Rolle der Mitgliedstaaten ein. Wir wollen, dass die Wissenschaftler in Deutschland in größtmöglichem Umfang an allen Programmen des europäischen Forschungs- und Innovationsraums teilhaben können. Die Internationalisierungsstrategie werden wir ausbauen. Wir wollen Deutschland zum Exportweltmeister von Bildungsangeboten machen und die Vermarktung gezielt fördern. Bildung und Forschung werden zu einem Schwerpunkt in der Zusammenarbeit mit den Schwellen- und Entwicklungsländern.



### **III. SOZIALER FORTSCHRITT** **Durch Zusammenhalt und Solidarität**

#### **1. Ehe, Familie und Kinder**

Eine moderne Familienpolitik für alle Generationen hat die Aufgabe, die grundlegenden Strukturen unseres Zusammenlebens vor dem Hintergrund des demographischen Wandels und einer globalisierten Welt zu stärken und zukunftsfest zu machen. Wir wollen, dass durch mehr Kinder- und Familienfreundlichkeit und durch günstigere Rahmenbedingungen für Familien mehr Kinder in Deutschland geboren werden.

Familien übernehmen generationenübergreifend Verantwortung füreinander. Es sind die Familien, die als Leistungsträger für die Gesellschaft unser Land, aber auch unsere Zukunft tragen. In Lebensgemeinschaften, in denen Menschen dauerhaft füreinander Verantwortung übernehmen, werden ebenso Werte gelebt, die grundlegend für unsere Gesellschaft sind. Es ist Ziel dieser Koalition, die wirtschaftliche und soziale Leistungsfähigkeit von Familien weiter zu stärken. Familienfreundlichkeit soll aber auch zu einem Markenzeichen unserer Städte, Gemeinden und Unternehmen werden.

Das Grundgesetz berechtigt und verpflichtet vorrangig Mütter und Väter, für ihre Kinder zu sorgen und legt zudem dem Staat die Pflicht auf, Ehe und Familie zu schützen und über die Ausübung von Elternrecht und Elternpflicht zu wachen. Dabei wollen wir einen Schwerpunkt auf Prävention setzen.

Eltern sollen die Wahlfreiheit haben, Familienleben und Erwerbstätigkeit nach ihren Wünschen zu gestalten. Alle, die Kinder erziehen, erbringen eine Leistung für die ganze Gesellschaft und verdienen daher deren besondere Anerkennung. Förderinstrumente sollen direkt in der Lebenswirklichkeit von Familien ansetzen.

Wir wollen geeignete Rahmenbedingungen schaffen und positive Anreize dafür setzen, damit mehr Menschen Verantwortung für andere übernehmen – auch außerhalb der eigenen Familie. Bürgerschaftliches Engagement bietet Antworten auf viele Fragen nach dem Zusammenhalt der Generationen wie der gesamten Gesellschaft.

Diese Koalition will gleiche Chancen für Frauen und Männer im Beruf wie im Familienleben verwirklichen. Immer mehr Männer wünschen sich neben dem Beruf mehr Zeit für die Familie. Junge Menschen haben ein Recht auf Teilhabe an der Gesellschaft, Stärkung und Förderung. Ziel ist auch, jeden Jugendlichen dabei zu unterstützen, einen Schulabschluss zu erreichen und eine Ausbildungsstätte zu finden. Eine wachsende Zahl älterer Menschen will bei guter Gesundheit bis ins hohe Alter aktiv bleiben. Ziel dieser Regierung ist, ihr hohes Engagement im Ehrenamt weiter zu unterstützen und in allen Bereichen generationenübergreifendes Zusammenwirken zu stärken.

Eltern tragen vor allen anderen die Erziehungsverantwortung für ihre Kinder. Sie zu stärken ist unser Ziel; denn starke Kinder brauchen starke Eltern.

Wir wollen Kinder von Anfang an unterstützen, ihre Stärken erkennen, ihre Chancen fördern, Benachteiligungen verhindern sowie Kinderarmut bekämpfen.

### **Kinderbetreuung**

Wir wollen in der Kinderbetreuung weitere Maßnahmen für einen verbesserten qualitativen und quantitativen flexiblen Ausbau bei Trägervielfalt auch unter Einbeziehung von Tagespflege ergreifen und die Vernetzung mit anderen familienunterstützenden Angeboten im Sinne von Familienzentren und Mehrgenerationenhäusern intensivieren. Dazu gehört die Qualifikation von Tagespflegepersonen sowie Erzieherinnen und Erzieher und bessere Rahmenbedingungen für Ausbildung und Beruf in Kooperation mit Ländern, Kommunen und Verbänden. Wir werden darauf hinwirken, dass sich Bund und Länder auf gemeinsame Eckpunkte der frühkindlichen Bildung, insbesondere auch der Sprachförderung, einigen. Wir begrüßen eine freiwillige Zertifizierung der Einrichtungen bei wissenschaftlicher Begleitung. Um qualifiziertes Personal zu gewinnen, wird eine Verbesserung der Rahmenbedingungen angestrebt.

Kinderlärm darf keinen Anlass für gerichtliche Auseinandersetzungen geben. Wir werden die Gesetzeslage entsprechend ändern.

Um Wahlfreiheit zu anderen öffentlichen Angeboten und Leistungen zu ermöglichen, soll ab dem Jahr 2013 ein Betreuungsgeld in Höhe von 150,- Euro, gegebenenfalls als Gutschein, für Kinder unter drei Jahren als Bundesleistung eingeführt werden.

### **Kindertagespflege**

Um die Attraktivität der Kindertagespflege zu erhöhen, wollen wir die Qualifikation der Tagespflegepersonen weiterentwickeln und schärfen. Die Anrechenbarkeit der erworbenen Qualifikation auf die Ausbildung in pädagogischen Berufen soll erreicht werden.

### **Au-Pair-Beschäftigung**

Wir wollen Au-Pair-Beschäftigung attraktiver gestalten. Wir werden die Anhebung der Altersgrenzen und die Möglichkeit einer Verlängerung des Aufenthalts prüfen.

### **Familienbewusste Arbeitszeit**

Wir wollen familien- und kinderfreundliche Rahmenbedingungen durch eine familienfreundliche Kultur und Infrastruktur sowie eine familiengerechte Arbeitswelt schaffen, die eine Entscheidung für Kinder durch echte Wahlfreiheit ermöglicht. Wir setzen uns für familienfreundliche und flexible Arbeitszeitmodelle und „Sabbaticals“, d. h. eine Auszeit vom Beruf ein, damit sich Menschen Zeit für wichtige persönliche Dinge wie die Familie nehmen können. Um die Vereinbarkeit von Familie und Beruf zu einem festen Bestandteil einer modernen und nachhaltigen Personalpolitik in den Unternehmen zu machen, werden wir die bisherige Initiative zu einer großen Kampagne erweitern. Genauso wollen wir auch die bessere Vereinbarkeit von Familie und Ausbildung erreichen.

## **Weiterentwicklung des Elterngeldes**

Wir wollen eine Weiterentwicklung, Flexibilität und Entbürokratisierung des Elterngeldes, gerade auch in Hinblick auf die Einkommensermittlung. Die Partnermonate sollen gestärkt und ein Teilerntergeld bis zu 28 Monaten eingeführt werden. Wir werden dafür sorgen, dass die gleichzeitige Teilzeit bei gleichzeitiger Elternzeit nicht zu einem doppelten Anspruchsverbrauch führt. Die Lebenssituation von Selbständigen wollen wir stärker berücksichtigen.

## **Unterhaltsvorschussrecht**

Wir werden das Unterhaltsvorschussgesetz dahingehend ändern, dass der Unterhaltsvorschuss entbürokratisiert und bis zur Vollendung des vierzehnten Lebensjahres eines Kindes gewährt wird.

## **Alleinerziehende**

Wir wollen die Rahmenbedingungen für Alleinerziehende durch ein Maßnahmenpaket verbessern. Dieses soll insbesondere in verlässlichen Netzwerkstrukturen für Alleinerziehende lückenlos, flexibel und niedrigschwellig bereitgestellt werden.

Wir werden prüfen, inwieweit die Umgestaltung des bisherigen steuerlichen Entlastungsbetrages in einen Abzug von der Steuerschuld möglich und interessengerecht ist.

## **Gesamtevaluation ehe- und familienbezogener Leistungen**

Wir wollen die umfassende wissenschaftliche Evaluation der familienbezogenen Leistungen konsequent fortsetzen und entsprechende Vorschläge vorlegen. Ziel sind konkrete Handlungsempfehlungen, um Leistungen wirksamer und effizienter zu gestalten und zu bündeln. Weiterhin werden wir prüfen, wie die Leistungen im Unterhaltsrecht, Steuerrecht, Sozialrecht und Familienrecht harmonisiert werden können und entsprechende Schritte einleiten.

## **Kinderschutz und Frühe Hilfen**

Wir wollen einen aktiven und wirksamen Kinderschutz. Hierzu werden wir ein Kinderschutzgesetz, unter Berücksichtigung eines wirksamen Schutzauftrages und insbesondere präventiver Maßnahmen (z. B. Elternbildung, Familienhebammen, Kinderschwestern und sonstiger niedrigschwelliger Angebote) auch im Bereich der Schnittstelle zum Gesundheitssystem unter Klarstellung der ärztlichen Schweigepflicht auf den Weg bringen.

Mit dem Nationalen Zentrum Frühe Hilfen soll der Aus- und Aufbau Früher Hilfen und die Initiativen für einen aktiven Kinderschutz in Deutschland intensiviert werden.

## **Forschung**

Zur Verbesserung einer gesunden motorischen, kognitiven und emotionalen Entwicklung von Kindern werden wir die Bindungs- und die Bildungsforschung ausbauen.

## **Kinderrechte**

Wir setzen uns für eine Stärkung der Kinderrechte ein. Diese Rechte müssen im Bewusstsein der Erwachsenen stärker verankert werden. Wir wollen in allen Bereichen, insbesondere bei den Schutz-, Förder- und Partizipationsrechten, kindgerechte Lebensverhältnisse schaffen. Wir wollen die Vorbehaltserklärung zur UN-Kinderrechtskonvention zurücknehmen. An der Ausgestaltung eines Individualbeschwerdeverfahrens zur UN-Kinderrechtskonvention werden wir aktiv mitwirken.

Wir werden die Partizipation von Kindern und Jugendlichen von Beginn an fördern und uns dafür einsetzen, dass Kinder und Jugendliche ihre Lebenswelten und die Gesellschaft ihrem Alter gemäß mitgestalten können.

## **Hilfe für Schwangere in Notlagen**

Frauen können bei einer Schwangerschaft aus unterschiedlichen Gründen in eine Notlage geraten. Das Angebot der vertraulichen Geburt sowie mögliche Rechtsgrundlagen sind zu prüfen. Die Entscheidung für ein Kind darf nicht an finanziellen Notlagen scheitern. Die Bundesmittel für Schwangerenberatung werden zur Unterstützung eines pluralen Trägerangebotes gleichmäßig vergeben.

## **Schutz vor sexueller Gewalt und Ausbeutung**

Unser Ziel ist es, den Schutz von Kindern und Jugendlichen vor sexueller Gewalt und Ausbeutung kontinuierlich zu verbessern. Dazu werden wir den Aktionsplan der Bundesregierung gezielt weiterentwickeln. Wir wollen zusammen mit Kindern, Jugendlichen und Erwachsenen in Kooperation mit Internetanbietern, Medien, Verbänden und Institutionen des Kinder- und Jugendschutzes mehr Medienkompetenz vermitteln und Risiken für sie minimieren.

## **Bekämpfung von Gewalt gegen Frauen**

Das Hilfesystem im Bereich Gewalt gegen Frauen soll im Bereich der Bundeszuständigkeit weiter gestützt werden. Dazu gehören auch die Einrichtung einer bundesweiten Notrufnummer und ein Bericht zur Lage der Frauen- und Kinderschutzhäuser und der darüber hinausgehenden Hilfeinfrastruktur.

## **Mehrgenerationenhäuser**

Wir werden die erfolgreiche generationenübergreifende Arbeit der bundesweit 500 Mehrgenerationenhäuser weiter in die Zukunft tragen. Hierbei werden wir die Mehrgenerationenhäuser auch in die Verbesserung der Versorgungssituation von Demenzkranken und ihren pflegenden Angehörigen stärken einbinden.

## **2. Jugendliche**

### **Moderne Erziehung braucht Werte**

Wir wollen Eltern, Betreuungseinrichtungen, Schulen und Einrichtungen der Jugendarbeit in ihrer werteorientierten Erziehungsverantwortung bestärken.

### **Eigenständige Jugendpolitik**

Wir stehen für eine eigenständige Jugendpolitik, eine starke Jugendhilfe und eine starke Jugendarbeit, die junge Menschen teilhaben lässt und ihre Potentiale fördert und ausbaut. Wir wollen Jugendliche beim Übergang von Ausbildung in den Beruf besser unterstützen. Wir betonen die zentrale Bedeutung der kulturellen Kinder- und Jugendbildung für die Persönlichkeitsentwicklung der jungen Menschen. Es gilt die neuen Möglichkeiten im Schnittpunkt Jugend, Kultur und Schule zu nutzen und qualitativ und quantitativ auszubauen.

### **Jugendschutz**

Wir werden gemeinsam mit Ländern, Kommunen, Verbänden und Wirtschaft einen Nationalen Aktionsplan initiieren, der sowohl ein umfassendes Konzept zur Verbesserung des Jugendschutzes beinhaltet als auch Maßnahmen zur Verbesserung der Partizipation, der Medienkompetenz und der Gewalt- sowie Suchtprävention vorsieht.

### **Jugend für Vielfalt, Toleranz und Demokratie**

Die Entwicklung und Stärkung von Toleranz und Demokratie ist ein zentrales Ziel der Kinder- und Jugendpolitik. Durch ein umfassendes Unterstützungsprogramm, das stets evaluiert wird, wollen wir Kinder und Jugendliche und alle anderen Akteure vor Ort in ihrem Engagement für Vielfalt, Toleranz und Demokratie, Menschenwürde und Gewaltfreiheit gegen Rechts- und Linksextremismus, Fremdenfeindlichkeit und Antisemitismus motivieren und unterstützen. Eine besondere Verantwortung tragen hier Eltern, Kindertagesstätten, Schulen, die Einrichtungen der Jugendarbeit und die demokratischen politischen Nachwuchsverbände im Ring Politischer Jugend.

### **Reform Kinder- und Jugendhilfe**

Wir werden das Kinder- und Jugendhilfesystem und seine Rechtsgrundlagen im SGB VIII auf Zielgenauigkeit und Effektivität hin überprüfen. Wir wollen frühe, schnelle und unbürokratische Hilfezugänge durch hoch qualifizierte Leistungsangebote und den Abbau von Schnittstellenproblemen zwischen der Jugendhilfe und anderen Hilfesystemen erreichen. Dies gilt insbesondere bei Frühen Hilfen und bei Hilfen für junge Menschen mit Behinderungen. Wir werden die Qualität der Kinder- und Jugendhilfe evaluieren und gegebenenfalls Standards weiterentwickeln.

### **Jugend und Medien**

Wir wollen die enormen gesellschaftlichen und individuellen Chancen der Neuen Medien umfassend nutzen; den Risiken im Umgang mit diesen werden wir entgegenwir-

ken. Wir wollen die Medienkompetenz insbesondere von Kindern und Jugendlichen stärken. Dazu gehören die Fortsetzung der erfolgreichen Projekte „Vision Kino“, „Nationale Initiative Printmedien“ und das Netz für Kinder „Frag Finn“. Computerspiele sind ein selbstverständlicher Teil unserer Alltagskultur geworden. Deswegen soll die Entwicklung hochwertiger, kulturell und pädagogisch wertvoller Unterhaltungsmedien gefördert und der Deutsche Computerspielpreis aufgewertet werden.

### **Sexualstrafrecht**

CDU, CSU und FDP haben 1994 den strafrechtlichen Jugendschutz grundlegend neu geregelt. Wir wollen an den differenzierten Schutz für Kinder und Jugendliche unter Beachtung der neueren europarechtlichen Vorgaben wieder anknüpfen. Änderungen im Strafrecht, die nach europäischem Recht nicht geboten sind, werden wir rückgängig machen. Entsprechend lehnen wir aktuelle Überlegungen zu weitergehenden europäischen Vorgaben ab.

### **Jugendgewalt und Jugendkriminalität**

Wir wollen Jugendkriminalität mit wirksamen Maßnahmen begegnen und alle Anstrengungen unternehmen, um ihren Ursachen entgegenzuwirken. Dazu wollen wir Präventionskonzepte stärken und ausbauen, unter Einbeziehung aller Verantwortlichen erzieherische Ansätze verbessern sowie Vollzugsdefizite bei der konsequenten Durchsetzung des geltenden Jugendstrafrechts abbauen. Wir erkennen den Erziehungsgedanken des Jugendstrafrechts als besonders wichtig an. Zur Erweiterung und Verbesserung der pädagogischen Reaktionsmöglichkeiten bei Straftaten Jugendlicher und Heranwachsender werden wir den Warnschussarrest neben der Aussetzung der Verhängung oder der Vollstreckung der Jugendstrafe zur Bewährung einführen. Junge Straftäter erhalten damit bereits zu Beginn der Bewährungszeit deutlich die Konsequenzen weiterer Gesetzesverstöße vor Augen geführt und zugleich eine nachdrücklichere erzieherische Einwirkung. Im Jugendstrafrecht erhöhen wir die Höchststrafe für Mord auf 15 Jahre Jugendstrafe.

## **3. Senioren**

Wir möchten eine erfolgreiche Generationenpolitik voranbringen, die es älteren Menschen möglichst lange erlaubt, ein unabhängiges und eigenverantwortliches Leben zu führen.

Der Übergang vom Erwerbsleben in den Ruhestand für Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter soll von Betrieben, Unternehmen und dem öffentlichen Dienst besser vorbereitet und unterstützt sowie fließender werden.

### **Altersbilder und Altersgrenzen**

Aktive Teilhabe älterer Menschen ist auf zeitgerechte und moderne Altersbilder angewiesen. Wir wollen eine breit angelegte Initiative zum Thema „Alter neu denken“ starten. Es ist erforderlich, bestehende und ggf. diskriminierende Altersgrenzen zu überprüfen.

## **Soziales vernetztes Wohnen für ältere Menschen**

Wir wollen Wohnraum und Infrastruktur alten-, generationengerecht und wo sachgerecht integrativ gestalten und die erforderlichen Service- und Hilfestrukturen auch in Zusammenarbeit mit der Zivilgesellschaft ausbauen und weiterentwickeln. Eine entsprechende Aufnahme dieser Zusammenhänge in die Ausbildung von Architekten und Ingenieuren sowie Stadtplanern streben wir an.

## **Forschung für ein selbst bestimmtes Leben im Alter**

Selbst bestimmtes Leben im Alter ist für viele Familien in Deutschland ein existentielles Thema. Mit Unterstützung der Medizintechnik ist hier schon heute sehr viel möglich. Deshalb fördern wir die Entwicklung von altersgerechten Assistenzsystemen und altersgerechten innovativen Wohnmodellen. Wir bauen die medizinische, technische und sozialwissenschaftliche Forschung für ein selbst bestimmtes Leben im Alter aus, auch im europäischen Rahmen. Wir starten eine Innovationspartnerschaft „Gesundheit im Alter“.

## **Demographischer Wandel**

Die demographischen Veränderungen in Deutschland werden sich bald sehr stark im Alltagsleben bemerkbar machen. Staat und Politik müssen hierauf in vielfältiger Weise vorbereitet sein. Wir streben daher eine Koordination der Beschäftigung mit demographischen Fragen an. Zur besseren Abstimmung zwischen den Bundesressorts werden wir einen interministeriellen Ausschuss einsetzen. Die Chancen des demographischen Wandels sollen verstärkt in der Öffentlichkeitsarbeit der Bundesregierung mit der Veröffentlichung eines „Berichts der Bundesregierung zur demographischen Lage und künftigen Entwicklung des Landes“ im Jahre 2011 berücksichtigt werden.

## **4. Gleichstellung**

Wir wollen bestehende Benachteiligungen in Arbeitswelt, Politik und Gesellschaft beseitigen. Wir werden uns für eine Kultur der Vielfalt einsetzen und begrüßen daher „Diversity-Strategien“. Insbesondere wollen wir auch Existenzgründerinnen und Selbständige in den Blick nehmen.

Wir erarbeiten einen Rahmenplan zur gleichberechtigten Teilhabe von Frauen und Männern in allen Phasen des Lebensverlaufs. Die Bundesinitiative zur Gleichstellung von Frauen in der Wirtschaft wird einbezogen.

## **Erleichterung des Wiedereinstiegs ins Berufsleben**

Frauen sind heute besser qualifiziert als jemals zuvor. Viele wollen ihre Fähigkeiten im Erwerbsleben umsetzen. Das Aktionsprogramm „Perspektive Wiedereinstieg“ wird in Partnerschaft mit der Bundesagentur für Arbeit fortgeführt und ausgebaut. Es wird geprüft, inwieweit sich die lokalen Modelle des Programms, die sich als zielführend erwiesen haben, in die Fläche übertragen und verstetigt werden können. Dabei ist die Situation Alleinerziehender in besonderer Weise zu berücksichtigen.

## **Überwindung der Entgeltungleichheit**

Wir wollen das Prinzip „gleicher Lohn für gleiche Arbeit“ für Frauen und Männern umsetzen und damit die Entgeltungleichheit überwinden. Wir werden in der Wirtschaft dafür werben, das beratungsunterstützte Lohntestverfahren Logib-D einzusetzen. Hiermit sollen Entgeltunterschiede und deren Ursachen festgestellt werden. Die gemeinsamen Anstrengungen zur Überwindung der Entgeltungleichheit sind zu bilanzieren. Der öffentliche Dienst muss seine Potentiale ausschöpfen, frauen- und familienfreundlicher zu werden.

## **Mehr Frauen in Führungspositionen**

Die Ziele des Bundesgleichstellungsgesetzes und des Bundesgremienbesetzungsgesetzes werden mit Nachdruck verfolgt. Wir werden prüfen, ob und inwieweit die Gesetze geändert und effektiver gestaltet werden müssen. Der Anteil von Frauen in Führungspositionen in der Wirtschaft und im öffentlichen Dienst soll maßgeblich erhöht werden. Dazu wird ein Stufenplan, insbesondere zur Erhöhung des Anteils von Frauen in Vorständen und Aufsichtsräten vorgelegt. Der Stufenplan setzt in einer ersten Stufe auf verbindliche Berichtspflichten und transparente Selbstverpflichtungen.

## **Jungen und Männerpolitik**

Wir wollen eine eigenständige Jungen- und Männerpolitik entwickeln und bereits bestehende Projekte für Jungen und junge Männer fortführen und intensivieren. Damit eröffnen wir ihnen auch in erzieherischen und pflegerischen Berufen erweiterte Perspektiven. Die Zusammenarbeit mit Väterorganisationen und anderen gleichstellungsorientierten Männerorganisationen soll intensiviert werden.

## **5. Integration und Zuwanderung**

### **Integration fördern, Chancen nutzen**

Die Integration der Menschen mit Migrationshintergrund ist für Deutschland eine Schlüsselaufgabe. Unser Zusammenleben soll von Respekt, gegenseitigem Vertrauen, von Zusammengehörigkeitsgefühl und gemeinsamer Verantwortung geprägt sein. Wir wollen Mitbürgerinnen und Mitbürger aus Zuwandererfamilien alle Chancen eines weltoffenen Landes eröffnen und ihre gesellschaftliche, wirtschaftliche und kulturelle Teilhabe ermöglichen. Wir erwarten in gleicher Weise die Aufnahmebereitschaft der deutschen Gesellschaft und die Integrationsbereitschaft der Zuwanderer.

Wir werden den Nationalen Integrationsplan (NIP) von einem integrationspolitischen Gesamtkonzept zu einem Aktionsplan mit klar definierten und zu überprüfenden Zielen weiterentwickeln. Dazu setzen wir den vertrauensvollen Dialog zwischen Staat und Gesellschaft, insbesondere den Migranten, in institutionalisierter Form – auch unter Einbeziehung des Deutschen Bundestages – fort. Wir streben die Gründung eines Bundesbeirates für Integration an. Stand und Verlauf der Integration können nur auf der Basis objektiver Daten ermittelt werden. Die erforderlichen Datengrundlagen werden wir schaffen.



Der Bund einerseits und die Länder mit den Kommunen andererseits sind in der Integrationspolitik Partner. Diese Zusammenarbeit wollen wir unter Wahrung der jeweiligen staatlichen Zuständigkeiten zu verbindlichen Nationalen Integrationspartnerschaften weiterentwickeln. Integration vollzieht sich in erster Linie in den Kommunen. Es gilt, die hervorragenden, aber oft zeitlich befristeten Projekte zur Integration zu Regelangeboten weiterzuentwickeln. Unser Ziel ist die bestmögliche Vernetzung der verschiedenen Integrationsfördermaßnahmen vor Ort. Staatliche und kommunale Stellen sowie öffentlich geförderte Träger sollen passgenau aufeinander abgestimmt zusammenarbeiten. Einbeziehen wollen wir dabei insbesondere die Integrationskursträger und die Arbeitsagenturen. In Modellregionen wollen wir die Integrationspartnerschaften erproben.

Die integrationspolitischen Defizite der letzten Jahrzehnte wollen wir konsequent beheben. In unserem Land leben viele Menschen, die auch nach jahrelangem Aufenthalt in Deutschland gesellschaftlich nicht integriert sind und unsere Sprache nicht beherrschen. Wir werden deshalb die Instrumente der nachholenden Integration fördern. Wir wollen die Integrationsberatung optimieren.

Um die Verbindlichkeit der individuellen Integrationsförderung zu erhöhen, werden wir das Instrument eines Integrationsvertrages schaffen, mit dem wir sowohl Neuzuwanderer als auch länger im Land lebende Migranten erreichen wollen. Vor allem Menschen, die zu ihren Ehegatten nach Deutschland nachziehen und dazu erste Deutschkenntnisse schon im Herkunftsland erworben haben, möchten wir möglichst schnell mit der Vielfalt der Integrationsmaßnahmen vertraut machen.

Mit Integrationsverträgen werden die notwendigen Integrationsmaßnahmen für eine erfolgreiche Eingliederung in die deutsche Gesellschaft und den deutschen Arbeitsmarkt vereinbart und später kontinuierlich überprüft. Information und Beratung über staatliche und bürgerschaftliche Angebote stehen dabei im Vordergrund. Modelle der individuellen Begleitung, wie etwa die Integrationslotsen, beziehen wir dabei ein. Die Schnittstellen der Beratungsdienste zu den Bildungsträgern werden überprüfbar verbessert.

Den Dienstleistungscharakter der bisherigen Ausländerbehörden wollen wir stärken.

Die Koalitionäre sprechen sich für einen breit angelegten parlamentarischen und gesellschaftlichen Diskurs der Integrationsthematik aus.

Das Beherrschen der deutschen Sprache ist Grundvoraussetzung für Bildung und Ausbildung, für Integration in den Beruf, für Partizipation und sozialen Aufstieg. Wirksamstes Instrument der Sprachförderung des Bundes sind die Integrationskurse. Durch stärkeres Fördern und Fordern wollen wir die Erfolgchancen der Teilnehmer weiter erhöhen.

Dazu werden wir die Integrationskurse flexibilisieren und quantitativ und qualitativ aufwerten. Die Zahl der Orientierungskurstunden wird von 45 auf 60 angehoben – damit geben wir den Teilnehmern die Chance, mehr über die Funktionsweise unseres demokratischen Rechtsstaates zu erfahren.

Schnelle Lernerfolge werden wir mit Anreizen fördern. Wir wollen das Integrationskursmanagement verbessern, um insbesondere Menschen, die vor dem Ehegattennachzug erste Deutschkenntnisse im Herkunftsland erworben haben, einen möglichst schnellen Übergang in den Integrationskurs zu ermöglichen.

Die Kurse werden auf das primäre Ziel ausgerichtet, die Teilnehmer in den Arbeitsmarkt zu integrieren. Dazu kann das Niveau der Sprachkurse auch über das Niveau B 1 hinausgehen. Darüber hinaus streben wir eine stärkere Vernetzung mit den für die Arbeitsvermittlung zuständigen Stellen an.

Die Integrationskraft von Kindergärten und Schulen werden wir verstärken. Wer früh gefördert wird, hat bessere Chancen. Wir stehen zum bedarfsgerechten Ausbau der frühkindlichen Bildungseinrichtungen und der Ganztagschule. Wir unterstützen verbindliche bundesweit vergleichbare Sprachstandstests für alle Kinder im Alter von vier Jahren und bei Bedarf eine verpflichtende gezielte Sprachförderung vor der Schule. Alle Kinder, die eingeschult werden, sollen Deutsch sprechen können. Wir unterstützen darüber hinaus unterrichtsbegleitende Sprachprogramme.

Eltern in Erziehungsverantwortung müssen unsere Sprache beherrschen, damit ihre Kinder die besten Voraussetzungen für schulischen Erfolg haben. Wir wollen verstärkt Integrationskurse für Eltern an Kindergärten und Schulen einrichten und u. a. mit der Kampagne „Deutsch lernen – Deutschland kennen lernen“ intensiv für das Angebot der Elternintegrationskurse werben. Droht wegen mangelnder Deutschkenntnisse der Eltern eine Beeinträchtigung des Kindeswohls, soll zukünftig schon aus diesem Grund eine Verpflichtung zur Teilnahme am Integrationskurs möglich sein.

Zu viele junge Migranten scheitern in Schule und Berufsausbildung. Die Länder haben sich im Nationalen Integrationsplan und der gemeinsamen Qualifizierungsinitiative verpflichtet die Zahl der Schulabbrecher mit Migrationshintergrund bis zum Schuljahr 2012/2013 auf den Gesamtschnitt aller Schüler zu reduzieren.

Im Rahmen ihrer Zuständigkeit leistet die Bundesregierung in vielfältiger Weise Unterstützung auf dem Weg zum Bildungserfolg. Gerade in wirtschaftlich schwieriger Zeit werden wir die erfolgreichen Förderprogramme (z. B. Einstiegsqualifizierung und JobstarterConnect) fortsetzen. Sie kommen insbesondere jungen Migrantinnen und Migranten zugute. Begleitung und Beratung können jungen Menschen eine unverzichtbare Unterstützung beim Ausbildungserfolg sein. Ein neues Instrument des ganzheitlichen Integrationscoachings (GINCO) dient der Integration in Ausbildung bzw. in den ersten Arbeitsmarkt und zur Stabilisierung dieser Integration.

Wir wollen die Erwerbsbeteiligung von Menschen mit Migrationshintergrund weiter verbessern. Wirksame Instrumente sollen – so wie die Förderung berufsbezogener Sprachkenntnisse – künftig als Regelinstrumente im SGB II und III zur Verfügung stehen. Damit wird den besonderen Unterstützungsbelangen dieser Personengruppe Rechnung getragen.

Wir wollen bestehende Migrantenunternehmen stärken und neue Existenzgründer gewinnen. Dazu ist eine gezielte individuelle und bedarfsgerechte Gründungsun-

terstützung im Gründungsprozess erforderlich. In einer gezielten Beratungs- und Qualifizierungsinitiative sollen neben betriebswirtschaftlichen Kompetenzen fachspezifisches Know-how sowie Sprachkenntnisse vermittelt werden.

Wir stärken die „Charta der Vielfalt“. Sie ist ein grundlegendes Bekenntnis zu Fairness und Wertschätzung von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern in Unternehmen. Die Potentiale und Talente von Mitarbeitern mit Migrationshintergrund werden gefördert. Die „Charta der Vielfalt“ ist nach kurzer Zeit ein sehr erfolgreiches Unternehmensnetzwerk geworden, zu dessen weiterer Entwicklung wir unseren Beitrag leisten werden.

Auch der Bund ist sich seiner Rolle als Arbeitgeber bewusst. Er wird im Rahmen seiner Möglichkeiten mehr geeignete, befähigte und leistungsbereite Migranten beschäftigen.

Das Bürgerschaftliche Engagement von Migranten wird weiter gefördert und gestärkt. Hierzu wird der beabsichtigte qualitative und quantitative Ausbau der Jugendfreiwilligendienste beitragen. Wir wollen sowohl die vermehrte Teilhabe von Jugendlichen mit Migrationshintergrund an den Jugendfreiwilligendiensten erreichen als auch das Ziel der Einbindung des Freiwilligen Sozialen Jahres zur Forcierung der Belange der Integration verfolgen.

Mit dem Programm „Integration durch Sport“ wollen wir besonders Frauen und Mädchen mit Migrationshintergrund ansprechen, um sie als Teilnehmer und auch Übungsleiter zu gewinnen.

Wir wollen die Teilnahme zugewanderten Frauen und Mädchen aus allen Kulturkreisen am öffentlichen und gesellschaftlichen Leben fördern. Dafür brauchen wir eine Bildungs- und Ausbildungsinitiative für Migrantinnen. Auch auf die Aufklärung über Menschenrechte, Bürgerrechte und Sozialrechte und auf die Sensibilisierung für die Gleichberechtigung von Frauen und Männern muss großes Augenmerk gelegt werden.

## **Optionsregelung**

Mit dem Staatsangehörigkeitsreformgesetz aus dem Jahr 1999 wurde der ius-soli-Erwerb für in Deutschland geborene Kinder ausländischer Eltern neu in das Staatsangehörigkeitsrecht eingeführt. Im Rahmen einer Übergangsregelung konnten Kinder, die zwischen 1990 und 2000 geboren worden sind, auf Antrag die deutsche Staatsangehörigkeit erwerben. Hiervon haben ca. 50.000 Kinder Gebrauch gemacht. Die ersten dieser Kinder (ca. 3.300) wurden im Jahr 2008 achtzehn Jahre alt und damit optionspflichtig. Bis zur Vollendung ihres 23. Lebensjahres müssen sie sich für die deutsche oder die ausländische Staatsangehörigkeit entscheiden. Die Erfahrungen mit diesen ersten Optionsfällen sollen auf möglichen Verbesserungsbedarf sowohl in verfahrens- als auch materiellrechtlicher Hinsicht überprüft und ggf. entsprechende Änderungsvorschläge erarbeitet werden.

Wir werben dafür, dass möglichst viele Menschen, die die Einbürgerungsvoraussetzungen erfüllen, unsere Staatsbürgerschaft annehmen. Denn sie ist das stärkste Zeichen der Zugehörigkeit zu unserem Land und zur wechsel-

seitigen Verantwortung seiner Bürger. Unverhältnismäßige Hemmnisse auf dem Weg zur Einbürgerung werden wir beseitigen.

## **Bildung und Anerkennung**

Bildung ist die Basis für gesellschaftliche Integration und persönlichen Erfolg. Integration wird auch befördert, wenn die Menschen ihre im Ausland erworbenen Qualifikationen hier voll einsetzen können. In Deutschland leben viele tausend qualifizierte Migranten, deren im Herkunftsland erworbene Bildungs- und Berufsabschlüsse nicht oder nicht vollständig anerkannt werden. Gerade mit Blick auf den Fachkräftemangel sind die Kenntnisse und Fähigkeiten aller Zuwanderer eine Ressource, auf die wir nicht verzichten können.

Deshalb werden wir in Abstimmung mit den Ländern einen gesetzlichen Anspruch auf ein Anerkennungsverfahren schaffen, das feststellt, inwieweit im Ausland erworbene Qualifikationen deutschen Ausbildungen entsprechen. Wir wollen, dass das Verfahren einfach, transparent und nutzerfreundlich gestaltet ist und streben eine Erstanlaufstelle an. Die Möglichkeiten für Anpassungs- bzw. Ergänzungsqualifizierungen werden wir ausbauen. Auch Teilanerkennungen sollen möglich sein, verbunden mit dem Angebot einer Anpassungsqualifizierung.

Die Datenbank zur Bewertung ausländischer Bildungsabschlüsse wird ausgebaut.

## **Evaluierung Sprachnachweis**

Kenntnisse der deutschen Sprache sind wesentliche Voraussetzung für eine erfolgreiche Integration. Daher sind die Regelungen zum Spracherwerb vor Ehegattennachzug sinnvoll. Es kommt entscheidend darauf an, dass für diese Zuzugswilligen hinreichend Möglichkeiten zum Spracherwerb bestehen. Wir wollen die hier bereits eingeleitete Überprüfung zügig abschließen.

Das Erbringen der Sprachnachweise soll organisatorisch vereinfacht werden. Die Durchführung der Kurse und die Prüfungsabnahme werden nicht allein bei den Goethe-Instituten belassen, sondern auf alle entsprechende Qualität verbürgende Anbieter ausgeweitet.

Die Koalitionspartner sind sich einig, die Anstrengungen zur Verhinderung von Scheinehen zu intensivieren und alle Maßnahmen, z. B. die Verlängerung der Ehebestandszeit zur Erlangung eines eigenständigen Aufenthaltstitels von zwei auf drei Jahre, zu prüfen. Das Erschleichen von Aufenthaltstiteln muss nachhaltig bekämpft werden.

Die EU-Mitgliedstaaten müssen auch künftig die Zuständigkeit behalten, über Zuwanderung in nationaler Verantwortung entscheiden zu können. Wir werden bei den Verhandlungen sorgfältig darauf achten, dass das Subsidiaritätsprinzip beachtet wird, und dass die bestehenden nationalen Grundsätze und Standards gewahrt bleiben.

Auf europäischer Ebene sehen wir hinsichtlich der internationalen Migrationsströme die Verantwortung Deutschlands in Europa und werden an der Sicherstellung humanitärer Standards initiativ mitwirken.

## **Bleiberechtsregelung**

Hinsichtlich der gesetzlichen Altfallregelung sind wir uns einig, dass vor dem Hintergrund der momentanen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen Handlungsbedarf in Bezug auf diejenigen Inhaber einer Aufenthaltserlaubnis „auf Probe“ besteht, die voraussichtlich die gesetzlichen Vorgaben zur Lebensunterhaltssicherung zum Jahresende verfehlen werden. Zeitgerecht wird eine angemessene Regelung gefunden werden.

Die Residenzpflicht soll so ausgestaltet werden, dass eine hinreichende Mobilität insbesondere im Hinblick auf eine zugelassene Arbeitsaufnahme möglich ist; Wohnsitzbeschränkungen bleiben unberührt.

Wir werden die aufenthaltsgesetzlichen Übermittlungspflichten öffentlicher Stellen dahingehend ändern, dass der Schulbesuch von Kindern ermöglicht wird.

## **Visa-Verfahren – Visa-Warndatei**

Wir stimmen darin überein, dass Personen, die mit rechtswidrigem Verhalten im Zusammenhang mit dem Visumverfahren, mit rechtswidrigem Verhalten bei sonstigem Auslandsbezug bereits auffällig geworden sind, im Visumverfahren für eine nähere Überprüfung erkennbar gemacht werden müssen.

Hierzu werden wir eine zentrale Visa-Warndatei schaffen, um so insbesondere die deutschen Visumbehörden bei ihrer Tätigkeit zu unterstützen und den Prozess der Visumerteilungen insgesamt zu beschleunigen. Daten zu Einladern, Verpflichtungsgebern oder Bestätigenden werden als notwendige Ergänzung der Datensätze zu Personen nur aufgenommen, wenn zu ihnen Warninhalte gespeichert sind.

## **Evaluierung Abschiebehaftbedingungen**

An der Verhängung von Abschiebungshaft als ultima ratio zur Durchsetzung von Ausreisepflichten halten wir fest. Es kommt darauf an, dieses Mittel maßvoll und unter strikter Beachtung der Grundrechte anzuwenden. Wir wollen gemeinsam mit den Ländern überprüfen, ob – auch im Lichte der Vorgaben der EU-Rückführungsrichtlinie – Anpassungen im praktischen Vollzug von Abschiebung und Abschiebungshaft sinnvoll sind.

## **Asylbewerberleistungsgesetz**

Das Asylbewerberleistungsgesetz werden wir im Hinblick auf das Sachleistungsprinzip evaluieren.

## **6. Ehrenamt**

Die Förderung des Zusammenhalts ist in offenen, demokratischen Gesellschaften auch Aufgabe von Politik und Staat, denn er trägt maßgeblich zum gesellschaftlichen Klima in unserem Land bei. Millionen von Bürger machen mit ihren ehrenamtlichen Tätigkeiten und ihrem bürgerschaftlichem Engagement Deutschland zu einem lebenswerten und friedfertigen Land. Gesellschaftliche Integration im Sinne einer Vermittlung von Werten und Haltungen wie Toleranz, Respekt und Rücksichtnahme durch das tägliche Miteinander in Familien, Schulen, Unternehmen, Vereinen und vielen anderen Zusammenschlüssen gleichgesinnter Menschen sorgen daneben auch für eine nachhaltige Eindämmung von Extremismus, Antisemitismus und Jugendgewalt.

Notwendig ist, dass Menschen nicht von gesellschaftlicher Teilhabe und der gesellschaftlichen Wertgrundlage abgehängt werden. Wir werden mit allen zivilgesellschaftlichen Gruppen gemeinsam daran arbeiten, dass gerade Kinder und Jugendliche die Wertgrundlagen unserer Gesellschaft mit auf ihren Lebensweg nehmen. Insbesondere darf gesellschaftliche Teilhabe nicht von der finanziellen und wirtschaftlichen Haushaltslage des Einzelnen oder von Familien abhängen. Zugleich kann der Staat nicht auf die Mitwirkung und Verantwortung der Bürger für sich und ihre Familien verzichten. Wir erwarten, dass Eltern ihre Rechte und Pflichten wahrnehmen. Diese gehören untrennbar zusammen.

Die vielfältigen Investitionen im Engagement sind besser zu fördern, stärker zu vernetzen und vor allem denen zugänglich zu machen, die wir für bürgerschaftliches Engagement begeistern wollen.

Wir wollen eine Nationale Engagementstrategie u. a. zusammen mit dem Nationalen Forum für Engagement und Partizipation umsetzen, ein Gesetz zur Förderung des bürgerschaftlichen Engagements verfolgen, das alle geeigneten Rahmenbedingungen für eine nachhaltige Infrastruktur und Stabilisierung von Engagement und Partizipation berücksichtigt und zur Bündelung, Abstimmung und Weiterentwicklung von Förderprogrammen ein geeignetes bundeseinheitliches Förderinstrument aufstellen.

Wir werden die Qualität der Jugendfreiwilligendienste „Freiwilliges Soziales Jahr“ und „Freiwilliges Ökologisches Jahr“ als Bildungsdienste nachhaltig sichern stärken.

Der Kindergeldbezug in Zeiten geregelter und ungeregelter Jugendfreiwilligendienste wird vereinheitlicht, ein Kindergeldbezug während der Wehr- und Zivildienstzeit wird geprüft.

Durch eine gemeinsame ressortübergreifende Strategie werden einheitliche und transparente Bedingungen für alle Freiwilligendienstleistenden geschaffen. Einen einheitlichen Status für Freiwilligendienstleistende im Zuge eines "Freiwilligendienststatusgesetzes" streben wir an.

Wir wollen den vielfältigen ehrenamtlichen Einsatz für kulturelle Angebote und Entfaltungsmöglichkeiten nachhaltig unterstützen und für mehr Anerkennung für das Ehrenamt sorgen. Ehrenamtlich Engagierte sollen von Bürokratie und Haftungsrisiken

entlastet werden. Wir wollen die Angebote für das Freiwillige Soziale Jahr in der Kultur ausweiten.

### **Aktives Alter**

Die großen Potentiale und Kompetenzen der älteren Menschen sind eine wertvolle Ressource im demographischen Wandel. Mittelfristig wird die Entwicklung einer differenzierten, flächendeckenden Struktur der Förderung des Engagements im Alter, der Selbstorganisation und Nachbarschaftshilfe angestrebt.

### **Zivildienst**

Der Zivildienst entfaltet sozialpolitische Wirkungen. Wir fördern auch künftig die Möglichkeit, den Zivildienst mit den darin erworbenen Fähigkeiten für die weitere Ausbildung nutzbar zu machen. Eine mögliche Doppelableistung von Zivildienst und Freiwilligem Sozialen Jahr soll künftig ausgeschlossen sein. Wir wollen den Lückenschluss zwischen Ende des Zivildienstes und den Ausbildungsbeginn durch die Möglichkeit einer abschnittsweisen Ableistung des Zivildienstes prüfen.

Die künftige Struktur der Wehrpflicht wird sich im Zivildienst widerspiegeln, der Dienstleistungen der sozialen Einrichtungen weiter zu sichern hilft.

## **7. Soziale Hilfe und Sozialversicherungen**

### **7.1. Arbeitslosenversicherung und Bundesagentur für Arbeit**

#### **Effizienzsteigerung bei den Arbeitsmarktinstrumenten**

Wir stehen für eine effektive und effiziente Arbeitsmarktpolitik, die Arbeitslose dabei unterstützt, rasch wieder eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung zu finden. Denn unser Ziel der aktiven Arbeitsmarktpolitik ist es, Arbeitssuchende erfolgreich in Beschäftigung zu vermitteln. Das gilt insbesondere auch für diejenigen Arbeitssuchenden, die spezifische Schwierigkeiten am Arbeitsmarkt haben und einen großen Bedarf an Qualifizierung und Weiterbildung aufweisen. Die Arbeitsmarktinstrumente der Arbeitsverwaltung müssen mit dieser Maßgabe auf den Prüfstand gestellt werden. Wir wollen die Vielzahl der bestehenden Arbeitsmarktinstrumente deutlich reduzieren. Unser Ziel ist es, vor Ort ein hohes Maß an Ermessenspielraum – kombiniert mit einem wirksamen Controlling – zu erreichen und dadurch die Integration in den Arbeitsmarkt entsprechend den regionalen Bedingungen deutlich zu verbessern. Die Koalition wird deshalb Voraussetzungen dafür schaffen, dass neue Lösungsansätze wie z. B. die „Bürgerarbeit“ oder marktgerecht ausgestaltete Vermittlungsgutscheine ab Beginn der Arbeitslosigkeit erprobt werden können.

Damit leisten wir einen wichtigen Beitrag zu mehr Wachstum und Beschäftigung sowie zur Stabilisierung des Beitrages zur Arbeitslosenversicherung. Wir begegnen den Sorgen vieler Menschen vor Abstieg und Überforderung, indem wir marktgerechte Arbeitsplätze fördern statt Arbeitslosigkeit zu finanzieren. Das Prinzip des „Förderns und Forderns“ bleibt Maßstab unseres Handelns.

## **7.2 Grundsicherung**

### **Hinzuverdienst**

Arbeit und Leistung müssen sich lohnen. Für uns gilt: Wenn man arbeitet, muss man mehr haben als wenn man nicht arbeitet. Deshalb werden wir die Hinzuverdienstregelungen in der Grundsicherung für Arbeitsuchende deutlich verbessern. Damit erhöhen wir auch den Anreiz, eine voll sozialversicherungspflichtige Beschäftigung zu suchen und anzunehmen. Das kann auch dazu beitragen, die Sozialkassen zu entlasten.

### **Schonvermögen**

Wir wollen mehr Sicherheit für Arbeitnehmer, die ihren Arbeitsplatz verlieren und längere Zeit keinen neuen Arbeitsplatz finden können. Die Förderung der privaten Altersvorsorge ist eine wichtige Maßnahme zur Verhinderung einer zukünftigen Altersarmut von breiten Bevölkerungsschichten. Deswegen werden wir die private Altersvorsorge besser schützen. Wir werden den Freibetrag beim Schonvermögen im SGB II, der verbindlich der Altersvorsorge dient, auf 750 Euro pro Lebensjahr wesentlich erhöhen. Bedingung dafür ist, dass das Altersvorsorgevermögen erst mit Eintritt in den Ruhestand verfügbar ist. So stärken wir die eigenständige Altersvorsorge. Sie darf nicht bestraft werden – auch nicht, wenn man auf das Arbeitslosengeld II angewiesen sein sollte.

Zusätzlich wollen wir die selbstgenutzte Immobilie umfassend schützen.

### **SGB II-Strukturreform**

Die Koalition will die Aufgabenwahrnehmung und Finanzierung für Langzeitarbeitslose im Sinne der Menschen neu ordnen. Wir streben eine verfassungsfeste Lösung ohne Änderung des Grundgesetzes und ohne Änderung der Finanzbeziehungen an, die dazu beiträgt, dass Langzeitarbeitslosigkeit vermieden bzw. so schnell wie möglich überwunden wird.

Dabei gilt es, die Kompetenz und Erfahrung der Länder und der Kommunen vor Ort sowie der Bundesagentur für Arbeit in getrennter Aufgabenwahrnehmung für die Betreuung und Vermittlung der Langzeitarbeitslosen zu nutzen. Die bestehenden Optionskommunen sollen diese Aufgabe unbefristet wahrnehmen können. Dabei muss kommunalen Neugliederungen Rechnung getragen werden können.

Die Bundesagentur für Arbeit erhält die Aufgabe, den Kommunen attraktive Angebote zur freiwilligen Zusammenarbeit zu unterbreiten. Dazu wird das Bundesministerium für Arbeit und Soziales einen „Mustervertrag“ ausarbeiten, der die Zusammenarbeit regelt und die kommunale Selbstverwaltung achtet. Unser Ziel ist eine bürgerfreundliche Verwaltung, die unnötige Doppelarbeit vermeidet.

### **Pauschalierungen**

In diesem Zusammenhang werden auch die Kosten der Unterkunft transparent und rechtssicher ausgestaltet. Wir werden auf der Basis der vorhandenen gesetzlichen Regelungen prüfen, die Energie- und Nebenkosten sowie ggf. die Kosten



der Unterkunft zu pauschalieren. Dabei sind regionale Besonderheiten zu berücksichtigen. Wir wollen damit auch dazu beitragen, dass die Zahl der Prozesse in diesem Bereich zurückgeht und gleichzeitig Anreize für einen sparsamen Energieverbrauch setzen.

Wir werden das Wohngeldrecht hinsichtlich der Schnittstellen zu anderen sozialen Sicherungssystemen überprüfen und streben weitere Vereinfachungen bei der Ermittlung des Wohngeldanspruchs an.

Wir werden prüfen, ob die von den Familienkassen durchgeführte Auszahlung des Kindergeldes einer anderen Stelle übertragen werden kann. Darüber hinaus wird geprüft, ob weitere steuerfinanzierte familienpolitische Leistungen zusammengefasst werden können.

## **Bürgergeld**

Die Koalition nimmt sich vor, die vielfältigen und kaum noch überschaubaren steuerfinanzierten Sozialleistungen darauf hin zu überprüfen, ob und in welchem Umfang eine Zusammenfassung möglich ist. In diese Prüfung wird auch das Konzept eines bedarfsorientierten Bürgergeldes einbezogen.

### **7.3 Weitere Sozialversicherungen**

#### **Unfallversicherung**

Der Leistungskatalog wird mit Blick auf ein zielgenaues Leistungsrecht überprüft, die Wirtschaftlichkeit der gewerblichen Berufsgenossenschaften wird verbessert und das Recht der gesetzlichen Unfallversicherung entbürokratisiert.

#### **Verbesserung des Erwerbsminderungsschutzes**

Wir wollen, dass auch erwerbsgeminderte Menschen angemessen sozial abgesichert sind. Wir werden prüfen, ob und wie die Absicherung gegen das Erwerbsminderungsrisiko in der staatlich geförderten Vorsorge kostenneutral verbessert werden kann.

#### **Künstlersozialversicherung**

Wir werden die Stabilisierung der Künstlersozialversicherung mit einer transparenten und nachvollziehbaren Versicherungspflicht fortsetzen.

### **7.4. Menschen mit Behinderungen**

Wir treten für eine tatsächliche Teilhabe von Menschen mit Behinderungen am gesellschaftlichen Leben ein. Unser Ziel ist, die Rahmenbedingungen für Menschen mit und ohne Behinderungen positiv zu gestalten. Voraussetzung hierfür ist u. a. die Barrierefreiheit in allen Bereichen von Schule über Ausbildung bis zum Beruf sowie von Verkehr über Medien und Kommunikationstechnik bis hin zum Städtebau. Politische Entscheidungen, die Menschen mit Behinderungen direkt oder indirekt betreffen, müssen sich an den Inhalten der UN-Konvention über die Rechte der Menschen mit Behinderungen messen lassen. Deshalb werden wir

einen Aktionsplan zur Umsetzung der UN-Konvention über die Rechte von Menschen mit Behinderungen entwickeln.

Wir wollen, dass ältere Menschen und Menschen mit Behinderungen länger und lebenswerter in ihrem gewohnten Umfeld wohnen können. Das KfW-Förderprogramm zur Versorgung mit altersgerechtem Wohnraum wird weiterentwickelt.

## **8. Rente**

### **Verbesserung der Kindererziehung in der Alterssicherung**

Wir werden im Rahmen der finanziellen Möglichkeiten prüfen, wie wir die familienpolitische Komponente stärken und deshalb Erziehungsleistungen in der Alterssicherung noch besser berücksichtigen können.

### **Stärkung der kapitalgedeckten Altersvorsorge**

Wir bekennen uns zur staatlich geförderten Altersvorsorge. Eine Vielzahl von Menschen nutzt diesen Weg, um private Vorsorge zu betreiben. Wir werden prüfen, ob es notwendig und finanziell darstellbar ist, weiteren Personengruppen, insbesondere Selbständigen, den Zugang zur staatlich geförderten Altersvorsorge zu ermöglichen.

### **Kampf gegen Altersarmut**

Wir verschließen die Augen nicht davor, dass durch veränderte wirtschaftliche und demographische Strukturen in Zukunft die Gefahr einer ansteigenden Altersarmut besteht. Deshalb wollen wir, dass sich die private und betriebliche Altersvorsorge auch für Geringverdiener lohnt und auch diejenigen, die ein Leben lang Vollzeit gearbeitet und vorgesorgt haben, ein Alterseinkommen oberhalb der Grundsicherung erhalten, das bedarfsabhängig und steuerfinanziert ist. Hierzu wird eine Regierungskommission einen Vorschlag für eine faire Anpassungsregel entwickeln.

### **Rentenangleichung Ost / West**

Das gesetzliche Rentensystem hat sich auch in den Neuen Ländern bewährt. Wir führen in dieser Legislaturperiode ein einheitliches Rentensystem in Ost und West ein.

## **9. Gesundheit und Pflege**

Wir werden das deutsche Gesundheitswesen innovationsfreundlich, leistungsgerecht und demographiefest gestalten. Wir benötigen eine zukunftssteife Finanzierung, Planbarkeit und Verlässlichkeit sowie Solidarität und Eigenverantwortung. Wir brauchen eine Kultur des Vertrauens anstelle überzogener bürokratischer Vorschriften.

Gesundheit hat für die Menschen in unserem Land eine hohe Bedeutung. Sie müssen sicher sein können, dass sie im Krankheits- und Pflegefall gut versorgt sind. Die Qualität der Versorgung und ihre flächendeckende Bereitstellung sind

uns ein zentrales Anliegen. Eine hochwertige Gesundheitsversorgung muss vom Menschen her gedacht werden. Dafür ist ein Umdenken erforderlich.

Die in den Gesundheits- und Pflegeberufen Tätigen leisten einen wichtigen Beitrag für unser Gemeinwesen. Sie verdienen unseren Respekt und Anerkennung. Die Attraktivität dieser Berufe muss auch im Hinblick auf die Vereinbarkeit von Familie und Beruf verbessert werden.

Das Gesundheitswesen ist gerade in einer älter werdenden Gesellschaft die Zukunftsbranche mit bereits jetzt über 4 Millionen Beschäftigten. Es ist der Bereich mit der höchsten Innovationsrate und einem geradezu explosionsartig zunehmenden Wissen. Wir wollen den Rahmen so setzen, dass sich der Wettbewerb der Ideen im ständigen Bemühen um eine Verbesserung der Qualität der Versorgung entfalten kann.

## **9.1. Gesundheit**

### **Prävention zielgerichtet gestalten**

Prävention ist ein wichtiger Baustein für ein gesundes Leben und für unsere Gesellschaft. Sie muss zu allererst bei Kindern und Jugendlichen ansetzen. Prävention kann dabei helfen, künftige Belastungen der Sozialsysteme zu verringern. Zielgruppenspezifische Aufklärung soll dazu beitragen, Eigenverantwortlichkeit und Gesundheitsbewusstsein zu stärken. Unsere Präventionsstrategie wird Vorhandenes bewerten und aufeinander abstimmen, nationale und internationale Erfahrungen und Erkenntnisse analysieren sowie auf bewährten Programmen und Strukturen aufbauen, diese weiterentwickeln und sie in die Fläche bringen. Dazu bedarf es einer klaren Aufgaben- und Finanzverteilung unter Berücksichtigung und Stärkung der vorhandenen Strukturen.

### **Finanzierung des Krankenversicherungsschutzes**

Wir wollen, dass auch in Zukunft alle Menschen in Deutschland unabhängig von Einkommen, Alter, sozialer Herkunft und gesundheitlichem Risiko weiterhin die notwendige medizinische Versorgung qualitativ hochwertig und wohnortnah erhalten und alle am medizinischen Fortschritt teilhaben können.

Aufgrund des medizinischen und medizinisch-technischen Fortschritts und des demographischen Wandels müssen Struktur, Organisation und Finanzierung der gesetzlichen Krankenversicherung angepasst werden. Dabei darf keine Generation über Gebühr belastet werden.

Wettbewerb der Krankenversicherungen wirkt als ordnendes Prinzip mit den Zielen der Vielfalt, der Effizienz und der Qualität der Versorgung.

Wir wollen, dass die Krankenversicherungen genügend Spielraum erhalten, um im Wettbewerb gute Verträge gestalten zu können und regionalen Besonderheiten gerecht zu werden.

Der Weg in die Einheitskasse und ein staatlich zentralistisches Gesundheitssystem sind der falsche Weg, um die zukünftigen Herausforderungen bürgernah zu bewältigen.

Die Finanzierbarkeit muss auch mittel- und langfristig gewährleistet sein.

Der Gesundheitsmarkt ist der wichtigste Wachstums- und Beschäftigungssektor in Deutschland.

Beitrag und Leistung müssen in einem adäquaten Verhältnis stehen. Es braucht zudem Anreize für kosten- und gesundheitsbewusstes Verhalten.

Die Versicherten sollen auf der Basis des bestehenden Leistungskatalogs soweit wie möglich ihren Krankenversicherungsschutz selbst gestalten können.

Wir wollen einen Einstieg in ein gerechteres, transparenteres Finanzierungssystem. Der Morbi-RSA wird auf das notwendige Maß reduziert, vereinfacht sowie unbürokratisch und unanfällig für Manipulationen gestaltet. Die derzeitige Situation ist gekennzeichnet durch ein prognostiziertes Defizit, das sich sowohl aus krisenbedingten Beitragsausfällen als auch gesundheitssystemimmanenten Ausgabensteigerungen (Demographie, Innovationskosten, Fehlwirkungen) zusammensetzt.

Kurzfristige Maßnahmen umfassen 2 Komponenten:

1. Krisenbedingte Einnahmeausfälle dürfen nicht alleine den Versicherten aufgebürdet werden, deshalb werden gesamtstaatliche flankierende Maßnahmen zur Überbrückung der Krise erfolgen.
2. Unnötige Ausgaben sind zu vermeiden.

Langfristig wird das bestehende Ausgleichssystem überführt in eine Ordnung mit mehr Beitragsautonomie, regionalen Differenzierungsmöglichkeiten und einkommensunabhängigen Arbeitnehmerbeiträgen, die sozial ausgeglichen werden. Weil wir eine weitgehende Entkoppelung der Gesundheitskosten von den Lohnzusatzkosten wollen, bleibt der Arbeitgeberanteil fest. Zu Beginn der Legislaturperiode wird eine Regierungskommission eingesetzt, die die notwendigen Schritte dazu festlegt.

### **Wettbewerb im Krankenversicherungswesen**

Neben der gesetzlichen Krankenversicherung sind für uns die privaten Krankenversicherungen als Voll- und Zusatzversicherung ein konstitutives Element in einem freiheitlichen Gesundheitswesen. Wir werden bei den Wahlтарifen der gesetzlichen Krankenversicherung die Abgrenzung zwischen diesen beiden Versicherungssäulen klarer ausgestalten und die Möglichkeiten ihrer Zusammenarbeit beim Angebot von Wahl- und Zusatzleistungen erweitern.

Wir werden die Entwicklung im Basistarif der privaten Krankenversicherung beobachten. Das Verhältnis von reduzierten Beiträgen im Basistarif aufgrund von Hilfebedürftigkeit und dem Abschluss privater Zusatzversicherungen wird überprüft. Ein Wechsel in die private Krankenversicherung wird zukünftig wieder nach einmaligem Überschreiten der Jahresarbeitsentgeltgrenze möglich sein.

## **Hochwertige und innovative Arzneimittelversorgung für Deutschland**

Die flächendeckende und sichere Versorgung der Bevölkerung mit Arzneimitteln hat für uns hohe Priorität. Die freiberuflichen Apothekerinnen und Apotheker spielen für eine gute Arzneimittelversorgung eine zentrale und wichtige Rolle. Eine Änderung des bestehenden Mehr- und Fremdbesitzverbotes lehnen wir deshalb ab. Wir werden die Auswüchse beim Versandhandel bekämpfen, indem wir die Abgabe von Arzneimitteln in den sogenannten Pick-up-Stellen verbieten.

Die Vielzahl der sich zum Teil widersprechenden Instrumente, die den Arzneimittelmarkt regeln, werden wir überprüfen. Die Überregulierung wird abgebaut. Der Arzneimittelmarkt wird unter patienten-, mittelstandsfreundlichen und wettbewerblichen Kriterien effizient neu geordnet.

Wir wollen, dass den Patientinnen und Patienten in Deutschland auch künftig innovative Arzneimittel zur Verfügung stehen. Die Chancen innovativer Arzneimittel für Patientinnen und Patienten, Wachstum und Beschäftigung wollen wir künftig besser nutzen, ohne dabei die Finanzierung der Krankenversicherung zu gefährden. Vereinbarungen zwischen Krankenversicherung und pharmazeutischen Herstellern können ein Weg sein, um dieses Ziel zu erreichen.

Kosten-Nutzen-Bewertungen müssen praktikabel nach klaren, eindeutigen Kriterien erfolgen. Die Arbeit des Instituts für Qualität und Wirtschaftlichkeit im Gesundheitswesen (IQWiG) werden wir auch unter dem Gesichtspunkt stringenter, transparenter Verfahren überprüfen und damit die Akzeptanz von Entscheidungen für Patienten und Patienten, Leistungserbringer und Hersteller verbessern. Dabei werden wir die Betroffenen frühzeitig beteiligen.

## **Vielfalt und Wettbewerb in der Versorgung**

Wettbewerb um Leistungen, Preise und Qualität ermöglicht eine an den Bedürfnissen der Versicherten ausgerichtete Krankenversicherung sowie eine gute medizinische Versorgung. Auf der Versicherungs-, Nachfrage- und Angebotsseite werden die Voraussetzungen für einen funktionsfähigen Wettbewerb um innovative und effiziente Lösungen geschaffen, der den Versicherten und Patienten zugute kommt, sie in den Mittelpunkt stellt und ihnen Entscheidungsspielräume ermöglicht.

Wir wollen, dass das allgemeine Wettbewerbsrecht als Ordnungsrahmen grundsätzlich auch im Bereich der gesetzlichen Krankenversicherung Anwendung findet. Insbesondere bei Rabattverträgen, Fusionen von Krankenhäusern und Krankenkassen sehen wir Überprüfungsbedarf. Dazu gehört auch die Überprüfung des Rechtswegs.

## **Ärztliche Versorgung und freier Arztberuf**

Die Freiberuflichkeit der ärztlichen Tätigkeit ist ein tragendes Prinzip unsere Gesundheitsversorgung und sichert die Therapiefreiheit. Die freie Arztwahl durch die Patientinnen und Patienten ist dabei Ausdruck eines freiheitlichen Gesundheitswesens und die Basis für das notwendige Vertrauensverhältnis zwischen Ärztin und Arzt und Patientin und Patient. Diese Struktur der ambulanten Versorgung

wollen wir aufrechterhalten. Die Besonderheiten einer wohnortnahen Versorgung in ländlichen Bereichen werden dabei Berücksichtigung finden.

Medizinische Versorgungszentren (MVZ) sollen nur unter bestimmten Voraussetzungen zugelassen werden. Geschäftsanteile können nur von zugelassenen Ärztinnen und Ärzten sowie Krankenhäusern gehalten werden. Wesentlich ist dabei vor allem, dass die Mehrheit der Geschäftsanteile und Stimmrechte Ärztinnen und Ärzten zusteht und das MVZ von Ärztinnen und Ärzten verantwortlich geführt wird. Für den Bereich unterversorgter Gebiete soll eine Öffnungsklausel für Krankenhäuser vorgesehen werden, wenn keine Interessenten aus dem Bereich der Ärztinnen und Ärzte zur Verfügung stehen.

Die Ärztinnen und Ärzte brauchen einen gesicherten Rahmen für ihre Arbeit. Eine Grundvoraussetzung ist ein einfaches, verständliches Vergütungssystem, das die Leistungen adäquat abbildet. Dabei werden regionale Besonderheiten Berücksichtigung finden. Nach kritischer Überprüfung wird die Honorarreform unter dieser Zielsetzung zusammen mit den Beteiligten den erforderlichen Kurskorrekturen unterzogen.

Wir wollen die Transparenz für Ärztinnen und Ärzte sowie Versicherte erhöhen. Deshalb wollen wir die Möglichkeiten der Kostenerstattung ausweiten. Es dürfen dem Versicherten durch die Wahl der Kostenerstattung keine zusätzlichen Kosten entstehen.

Die Gebührenordnung für Ärzte (GOÄ) wird an den aktuellen Stand der Wissenschaft angepasst. Dabei sind Kostenentwicklungen zu berücksichtigen.

Angesichts der vielfältigen Steuerungsinstrumente werden wir überprüfen, ob weiterhin eine Notwendigkeit für Richtgrößen für ärztliche Verordnungen besteht. Wir wollen die Zahlung der Praxisgebühr in ein unbürokratisches Erhebungsverfahren überführen.

Wir werden nach drei Jahren feststellen, wie viele Hausarztverträge deutschlandweit abgeschlossen worden sind.

### **Flächendeckende und bedarfsgerechte Versorgung**

Die Sicherstellung der flächendeckenden und bedarfsgerechten medizinischen Versorgung ist uns ein zentrales gesundheitspolitisches Anliegen, das im Hinblick auf die demographische und gesellschaftliche Entwicklung noch an Bedeutung gewinnt.

Der in manchen Regionen sich abzeichnenden Unterversorgung durch Ärztemangel und zunehmend längeren Wartezeiten muss wirksam begegnet werden. Dazu werden wir die Voraussetzungen schaffen, damit die Gemeinsame Selbstverwaltung die Bedarfsplanung zielgerichtet weiter entwickeln kann.

Um der gemeinsamen Verantwortung für regionale Bedürfnisse und Strukturen besser gerecht zu werden, wollen wir fachliche Einwirkungsmöglichkeiten für die Länder prüfen.

Dem in den nächsten Jahren drohenden Ärztemangel ist durch Abbau von Bürokratie und eine leistungsgerechte Vergütung wirksam auch durch folgende Maßnahmen zu begegnen:

- gezielte Nachwuchsgewinnung und Förderung von Medizinstudierenden und Stärkung der Allgemeinmedizin in der Ausbildung,
- Ausbau der Anreize und Mobilitätshilfen bei der Niederlassung von Ärztinnen und Ärzten in unterversorgten Gebieten und
- Erweiterung der Delegationsmöglichkeiten ärztlicher und anderer Tätigkeiten zur Entlastung von Ärztinnen und Ärzten.

### **Zahnmedizinische Versorgung**

Die Maßnahmen im Bereich der vertragszahnärztlichen Versorgung zielen auf eine weitere Verbesserung der Mundgesundheit und die präventionsorientierte Ausrichtung der Versorgung ab. Grundlage hierfür sind freiberufliche Strukturen und die freie Arztwahl der Patientinnen und Patienten.

Auch bei der vertragszahnärztlichen Vergütung hat sich die Ausgabensteuerung über die Anbindung an die Grundlohnsummenentwicklung überholt. Insgesamt müssen neue Regelungen gefunden werden. Regionale Besonderheiten werden berücksichtigt. Die vertragszahnärztliche Vergütung in den neuen Bundesländern wird angepasst.

Um die Wahl der Kostenerstattung für Patientinnen und Patienten zu erleichtern, werden bürokratische Hürden und Hemmnisse abgebaut.

Die Gebührenordnung für Zahnärzte (GOZ) wird an den aktuellen Stand der Wissenschaft angepasst. Dabei sind Kostenentwicklungen zu berücksichtigen.

Die Approbationsordnung für Zahnärzte soll novelliert werden.

### **Krankenhausversorgung**

Deutschland braucht leistungsfähige Krankenhäuser für eine hochwertige, innovative, flächendeckende und wohnortnahe Patientenversorgung. Dafür wollen wir die Grundlagen sichern und dazu beitragen, dass die Arbeit im Krankenhaus attraktiv bleibt. Dafür bedarf es effizienter Strukturen. Der Prozess einer besseren Verzahnung der Sektoren wird fortgesetzt. Dabei ist es unser Ziel das bestehende Belegarztsystem beizubehalten und zu stärken. Das Verfahren, das die Zulassung von Krankenhäusern zur ambulanten Versorgung bei hochspezialisierten Leistungen, seltenen Erkrankungen und Erkrankungen mit besonderen Krankheitsverläufen regelt, wird kritisch überprüft und gegebenenfalls präzisiert. Die Leistungsfähigkeit der Krankenhäuser in den Regionen muss bei verlässlicher Investitionsfinanzierung gewahrt bleiben. Das DRG-System begreifen wir als lernendes System. Es soll in seinen Auswirkungen weiter beobachtet und, wo notwendig, weiterentwickelt werden. Ein Augenmerk gilt dabei auch der Notfallversorgung. Bundes einheitliche Preise werden abgelehnt.

## **Menschenwürdige Hospiz- und Palliativversorgung**

Die bestehenden Regelungen zur Hospiz- und Palliativversorgung müssen ohne überzogene Anforderungen zügig umgesetzt, gelebt und wo notwendig verbessert werden. Die ehrenamtlich Tätigen, ihre Anerkennung und geeignete Rahmenbedingungen spielen hierbei eine wichtige Rolle.

## **Patientensouveränität und Patientenrechte**

Im Mittelpunkt der medizinischen Versorgung steht das Wohl der Patientinnen und Patienten. Die Versicherten sollen in die Lage versetzt werden, möglichst selbstständig ihre Rechte gegenüber den Krankenkassen und Leistungserbringern wahrzunehmen. Aus diesem Grund soll eine unabhängige Beratung von Patientinnen und Patienten ausgebaut werden. Die Patientinnen und Patienten sollen bei der Wahrnehmung ihrer Interessen unterstützt werden. Wir wollen mehr Transparenz und Orientierung für Patientinnen und Patienten sowie Versicherte im Gesundheitswesen über Qualität, Leistung und Preis. Die erforderliche Transparenz umfasst auch die Versichertentarife in besonderen Versorgungsformen und -verträgen.

Die Patientenrechte wollen wir in einem eigenen Patientenschutzgesetz bündeln, das wir in Zusammenarbeit mit allen Beteiligten am Gesundheitswesen erarbeiten werden.

## **Individuelle Wahl- und Entscheidungsspielräume**

Wir wollen die individuellen Wahlmöglichkeiten und Entscheidungsspielräume der Patientinnen und Patienten sowie der Versicherten erweitern. Bei Leistungen des Zahnersatzes, bei Arzneimitteln und bei Leistungen zur medizinischen Rehabilitation sind die Erfahrungen mit Festzuschüssen, Festbeträgen und Mehrkostenregelungen überwiegend positiv. Daher werden wir prüfen, wo darüber hinaus Mehrkostenregelungen sinnvoll und geeignet zum Tragen kommen können, ohne Patientinnen und Patienten vom medizinischen Fortschritt auszuschließen oder sie zu überfordern.

## **Qualifizierte Rehabilitation**

Qualifizierte medizinische Rehabilitation ist eine wichtige Voraussetzung zur Integration von Kranken in Beruf und Gesellschaft und nimmt im Gesundheitswesen einen immer höheren Stellenwert ein.

Prävention, Rehabilitation und Pflege sind besser aufeinander abzustimmen. Prävention hat Vorrang vor Rehabilitation. Dem bisher nicht ausreichend umgesetzten Grundsatz Rehabilitation vor Pflege muss besser Rechnung getragen werden. Abstimmungs- und Schnittstellenprobleme zwischen den Trägern müssen behoben werden.

Wir wollen die Transparenz und Orientierung über das Leistungsangebot der verschiedenen Träger erhöhen, die Beratung der Versicherten durch die Rehabilitationsträger verbessern und die Wahlmöglichkeiten der Versicherten stärken.



Bei Vertragsvereinbarungen zwischen Krankenkassen und Rehabilitationseinrichtungen sollen Schiedsstellen eingerichtet werden.

### **Telematikinfrastuktur**

Deutschland braucht eine Telematikinfrastuktur, die die technischen Voraussetzungen dafür schafft, dass medizinische Daten im Bedarfsfall sicher und unproblematisch ausgetauscht werden können.

Die Arzt-Patientenbeziehung ist ein besonders sensibles Verhältnis und daher ausdrücklich zu schützen. Datensicherheit und informationelle Selbstbestimmung der Patientinnen und Patienten sowie der Versicherten haben für uns auch bei Einführung einer elektronischen Gesundheitskarte höchste Priorität.

Vor einer weitergehenden Umsetzung werden wir eine Bestandsaufnahme vornehmen, bei der Geschäftsmodell und Organisationsstrukturen der Gematik und ihr Zusammenwirken mit der Selbstverwaltung und dem Bundesministerium für Gesundheit, sowie die bisherigen Erfahrungen in den Testregionen überprüft und bewertet werden. Danach werden wir entscheiden, ob eine Weiterarbeit auf Grundlage der Strukturen möglich und sinnvoll ist.

### **Organspendebereitschaft**

Mit der Bereitschaft zur Organspende zeigen viele Menschen in Deutschland Verantwortung für ihre Mitmenschen – auch über den Tod hinaus. Organspende und Organtransplantation sind Themen, die uns alle angehen. Wir sehen dringenden Handlungsbedarf, die Zahl der freiwillig zur Verfügung gestellten Spenderorgane zu erhöhen. Wir werden eine kritische Bestandsaufnahme der Situation der Transplantationsmedizin in Deutschland seit dem Inkrafttreten des Transplantationsgesetzes 1997 vornehmen. Wir werden überprüfen, wie die organisatorischen und strukturellen Rahmenbedingungen im Krankenhaus gestaltet werden können, damit die Organspende und Organtransplantation gestärkt wird. Wir werden mit einer umfassenden Kampagne in der Bevölkerung dafür werben, durch Organspende Leben zu retten.

### **Verantwortungsbewusste Drogen- und Suchtpolitik**

Unsere Drogen- und Suchtpolitik stellt Prävention, Therapie, Hilfe zum Ausstieg und die Bekämpfung der Drogenkriminalität in den Mittelpunkt. Drogenabhängige sind kranke Menschen, die umfassende medizinische Hilfe und Unterstützung brauchen.

Mit besonderer Besorgnis sehen wir die Zunahme des exzessiven Alkoholkonsums bei einzelnen Kindern und Jugendlichen. Vor dem Hintergrund dieser Entwicklungen werden wir die bestehenden Präventionsstrategien überprüfen und Programme entwickeln, die auch die Eltern in ihrer Verantwortung mit einbeziehen. In gleicher Weise sind auch die Konzepte und Maßnahmen der Bundeszentrale für gesundheitliche Aufklärung weiterzuentwickeln.

## **Moderne Selbstverwaltung**

Die Selbstverwaltung im deutschen Gesundheitswesen ist ein tragendes Ordnungsprinzip, das die eigenverantwortliche und partnerschaftliche Gestaltung der Gesundheitsversorgung durch die Leistungserbringer und die Krankenkassen ermöglicht. Dieses Prinzip gilt es zu bewahren und modernen Verhältnissen anzupassen. Legitimation, Akzeptanz und Effektivität sind dabei zentrale Kriterien, die es zu stärken gilt. Die Kassenärztlichen Vereinigungen müssen künftig mehr Flexibilität bei der Gestaltung der Vergütung erhalten, um dem Versorgungsauftrag vor Ort besser Rechnung tragen zu können. Transparenz und gelebte Demokratie sind eine unerlässliche Voraussetzung für eine funktionierende Körperschaft.

Wir streben in den Verwaltungsräten aller Krankenkassen gemäß der gemeinsamen Finanzierung auch die Vertretung der Arbeitgeberseite an.

Die Aufgaben des Spitzenverbandes Bund der Krankenkassen sollen sich auf die Bereiche konzentrieren, die gemeinsam und einheitlich durchgeführt werden müssen.

## **Mehr Forschung in der Versorgung**

Die Gesundheitsforschung trägt dazu bei, mit Innovationen die Lebensqualität von Menschen aller Lebenslagen zu erhöhen und gleichzeitig die Finanzierbarkeit des Gesundheitssystems zu sichern. Erkenntnisse über das Versorgungsgeschehen unter Alltagsbedingungen sind dabei besonders wichtig, damit die Qualität und Effizienz der Gesundheitsversorgung bei begrenzten Ressourcen weiter steigt. Daher werden wir die Versorgungsforschung systematisch ausbauen.

## **9.2 Pflege**

### **Weiterentwicklung der Pflegeversicherung**

Jeder Mensch hat das Recht, in Würde gepflegt zu werden. Um dies zu ermöglichen, benötigen die Pflegenden Zeit für die Pflegeleistungen sowie für persönliche Ansprache und Zuwendung. Pflegende Angehörige und Menschen in Pflegeberufen pflegen täglich mit großem beruflichem und persönlichem Engagement. Wir werden die Rahmenbedingungen für Pflegende und Leistungsanbieter konsequent überprüfen und entbürokratisieren, damit der eigentlichen Pflege am Menschen wieder mehr Zeit eingeräumt wird.

Um den Familien die Chance zu geben, Erwerbstätigkeit und die Unterstützung der pflegebedürftigen Angehörigen besser in Einklang zu bringen, wollen wir mit der Wirtschaft und im öffentlichen Dienst bei Pflege- und Arbeitszeit verbesserte Maßnahmen zur Förderung der Vereinbarkeit von Pflege und Beruf entwickeln.

Wir wollen ein Berufsbild in der Altenpflege attraktiver gestalten. Darüber hinaus wollen wir die Pflegeberufe in der Ausbildung durch ein neues Berufsgesetz grundlegend modernisieren und zusammenführen.

Wir werden dafür sorgen, dass ausländische Hilfskräfte ebenso wie pflegende Angehörige oder deutsche Hilfskräfte auch notwendige pflegerische Alltagshilfen erbringen können.

Die Pflege muss sich noch mehr an den Bedürfnissen der Pflegebedürftigen orientieren. Durch mehr Transparenz bei Leistungsangeboten, deren Preis und Qualität erhalten Pflegebedürftige und ihre Angehörigen die Möglichkeit, Leistungen und Leistungserbringer flexibler auszuwählen. Dabei sollen sie verstärkt zwischen Sachleistungen und Geldleistungen wählen können. Die Förderung des Aufbaus der Pflegestützpunkte läuft aus. Bei der Qualitätsprüfung muss die Ergebnisqualität Vorrang vor der Strukturqualität haben.

Wir wollen eine neue, differenziertere Definition der Pflegebedürftigkeit. Damit schaffen wir mehr Leistungsgerechtigkeit in der Pflegeversicherung. Es liegen bereits gute Ansätze vor, die Pflegebedürftigkeit so neu zu klassifizieren, dass nicht nur körperliche Beeinträchtigungen, sondern auch anderweitiger Betreuungsbedarf (z. B. aufgrund von Demenz) berücksichtigt werden können. Wir werden die Auswirkungen dieser Ansätze auf die Gestaltung der Pflegeversicherung und auch die Zusammenhänge mit anderen Leistungssystemen überprüfen. Spiegelbildlich zu der besseren Abbildung des Leistungsbedarfes müssen Wohn- und Betreuungsformen zur Verfügung stehen, die an den Bedürfnissen der Pflegebedürftigen orientiert sind, wie z. B. Wohngemeinschaften für Demenzkranke. Unser Ziel ist eine ergebnisorientierte und an den Bedürfnissen der Menschen orientierte, selbstbestimmte Pflege.

Die Pflegeversicherung bleibt ein wichtiges Element der sozialen Sicherung. Die Pflegebedürftigen müssen auch künftig angemessene Pflegeleistungen zu einem bezahlbaren Preis erhalten. In der Form der Umlagefinanzierung kann die Pflegeversicherung jedoch ihre Aufgabe, allen Bürgern eine verlässliche Teilabsicherung der Pflegekosten zu garantieren, auf Dauer nicht erfüllen. Daher brauchen wir neben dem bestehenden Umlageverfahren eine Ergänzung durch Kapitaldeckung, die verpflichtend, individualisiert und generationengerecht ausgestaltet sein muss. Eine interministerielle Arbeitsgruppe wird dazu zeitnah einen Vorschlag ausarbeiten.

Die Veränderung in der Finanzierung eröffnet Chancen, die Leistungen der Pflegeversicherung langfristig zu dynamisieren und die Pflegebedürftigkeit – auch zugunsten von Menschen mit eingeschränkter Alltagskompetenz, wie z. B. Demenz – neu zu definieren.

Alle Bemühungen um eine finanzielle Absicherung des Pflegerisikos im Rahmen der Pflegeversicherung entbinden den Einzelnen aber nicht davon, seine Eigenverantwortung und Eigeninitiative zur Absicherung des Pflegerisikos und zur Gestaltung der Pflege wahrzunehmen.

## **10. Religion, Geschichte und Kultur; Sport**

### **Religionsgemeinschaften**

Den Christlichen Kirchen kommt eine unverzichtbare Rolle bei der Vermittlung der unserem Gemeinwesen zugrunde liegenden Werte zu. Wir wissen, dass auch andere Religionen Werte vermitteln, die einen positiven Einfluss auf unsere Gesellschaft haben. Wir achten alle Religionszugehörigkeiten. Besondere Verantwortung tragen wir für die jüdischen Gemeinden als Teil unserer Kultur. Wir werden den Dialog mit den Kirchen, Glaubensgemeinschaften und religiösen Vereinigungen noch stärker betreiben.

### **Fortsetzung der Deutschen Islam Konferenz**

Die Deutsche Islam Konferenz (DIK) hat dazu geführt, dass neben einem den religiösen Gemeinschaften vorbehaltenen interreligiösen Dialog ein Prozess der Annäherung muslimischer Bevölkerungsteile Deutschlands an das deutsche Religionsverfassungsrecht begonnen hat. Diesen Prozess gilt es zu befördern und daher wollen wir die DIK als wichtigstes Forum zwischen dem deutschen Staat und den in Deutschland lebenden Muslimen fortsetzen.

### **Geschichte und Kultur**

Deutschland ist eine europäische Kulturnation. Kunst und Kultur sind der Zukunftsmotor einer Gesellschaft. Zugleich prägt das reiche kulturelle Erbe, das aus der Vielfalt der Länder und Regionen in Deutschland resultiert, unsere nationale Identität. Das kulturelle Leben im ländlichen Raum ist ein wichtiger Bestandteil der Kulturnation Deutschland. Wir bekennen uns zur Freiheit der Kunst. Staat und Politik sind nicht für die Kunst, ihre Ausdrucksformen oder Inhalte zuständig, wohl aber für die Bedingungen, unter denen Kunst und Kultur gedeihen können. Wir müssen Menschen die Chance geben, sich durch ihre künstlerische Gestaltungskraft eine auch wirtschaftlich erfolgreiche Existenz zu schaffen und andere kulturell zu bereichern.

Die Ausgaben des Bundes für die Kultur konnten in den vergangenen vier Jahren deutlich erhöht werden. Dazu stehen wir gerade auch in der Finanz- und Wirtschaftskrise. Kulturförderung ist keine Subvention, sondern eine unverzichtbare Investition in die Zukunft unserer Gesellschaft.

Die Förderung von Investitionen im Rahmen des Programms „Förderung von Investitionen in nationale Weltkulturerbestätten“ (UNESCO-Programm) bedarf einer besseren Abstimmung zwischen Bund und Ländern.

Wir wollen die Rahmenbedingungen für private Kulturförderung durch Stiftungen, Mäzenatentum und Sponsoring weiter verbessern und dazu bürokratische Hürden abbauen.

Wir wollen gemeinsam mit den Ländern den Zugang zu kulturellen Angeboten unabhängig von finanzieller Lage und sozialer Herkunft erleichtern und die Aktivitäten im Bereich der kulturellen Bildung verstärken; kulturelle Bildung ist auch ein Mittel der Integration.

Die Initiative Kultur- und Kreativwirtschaft wird fortgeführt und weiter ausgebaut. Die Kulturstatistik wird fortgesetzt.

Auch zwanzig Jahre nach der friedlichen Revolution in der ehemaligen DDR und dem Fall von Mauer und Stacheldraht ist die Aufarbeitung der SED-Diktatur eine gesellschaftspolitische Herausforderung von weiterhin großer Bedeutung.

Um der Verklärung der SED-Diktatur entgegenzuwirken, wird die Bundesregierung ihre Maßnahmen zur geschichtlichen Aufarbeitung verstärken. Die Bundesregierung wird im Laufe des Jahres 2010 dazu konkrete Vorschläge unterbreiten.

Dazu sollen zählen:

- die Einrichtung eines Arbeitsschwerpunkts „Aufarbeitung der SED-Diktatur“ bei der Bundeszentrale für politische Bildung,
- die Prüfung der Errichtung einer Jugend- und Begegnungsstätte zur Aufarbeitung der SED-Diktatur sowie der Schaffung eines koordinierenden Zeitzeugenbüros unter Beteiligung der durch den Bund getragenen oder finanzierten Institutionen,
- die Fortführung der vom Bund geförderten Programme gegen Rechtsextremismus als „Extremismusbekämpfungsprogramme“ unter Berücksichtigung der Bekämpfung linksextremistischer und islamistischer Bestrebungen sowie die Erstellung eines Jahresberichts der Bundesregierung zur Aufarbeitung der SED-Diktatur.

Wir werden eine Expertenkommission einsetzen, die die Entwicklung der Aufgaben, die der Bundesbeauftragten für die Unterlagen des Staatssicherheitsdienstes der ehemaligen DDR (BStU) gesetzlich zugewiesen sind, analysiert und Vorschläge macht, ob und in welcher Form diese mittel- und langfristig zu erfüllen sind.

Die Aufarbeitung des NS-Terrors und der SED-Diktatur wird wie im Gedenkstättenkonzept des Bundes vorgesehen fortgesetzt und verstärkt.

Wir werden den Beschluss des Deutschen Bundestags aus dem Jahr 2000 umsetzen und im Sinne eines kollektiven Ausgleichs für homosexuelle NS-Opfer eine Magnus-Hirschfeld-Stiftung errichten. Sie soll durch interdisziplinäre Forschung und Bildung der Diskriminierung homosexueller Männer und Frauen entgegenwirken.

Die Förderung des kulturellen Erbes der Deutschen im östlichen Europa nach § 96 Bundesvertriebenengesetz wird fortgesetzt. Die Dokumentationsstätte „Stiftung Flucht, Vertreibung, Versöhnung“ in Berlin wird entsprechend den gesetzlichen Vorgaben eingerichtet.

Wir werden die Einrichtung eines sudetendeutschen Museums in München unterstützen.

Der Bundestagsbeschluss zum Bau des Humboldt-Forums am historischen Ort und in der äußeren Gestalt des Berliner Stadtschlosses wird realisiert.

Wir werden die Förderung des Bundes für den Denkmalschutz sowie die Förderung der Leuchtturmprojekte in den neuen Ländern fortsetzen.

Gemeinsam mit den Ländern wollen wir ein nationales Bestandserhaltungskonzept für gefährdetes schriftliches Kulturgut erarbeiten. Zum verstärkten Schutz schriftlichen Kulturgutes wird eine Koordinierungsstelle eingerichtet.

In der Unterstützung der Provenienzforschung gemäß des Washingtoner Abkommens sehen wir auch in der Zukunft eine Verpflichtung.

Wir werden den Filmstandort Deutschland weiter stärken und deshalb den erfolgreichen Deutschen Filmförderfonds fortführen. Um eine nachhaltige Finanzierung des Kinofilms in Deutschland zu gewährleisten, erfolgt eine Überarbeitung des Filmfördergesetzes sowie die stärkere Einbeziehung der KfW Bankengruppe in die Filmfinanzierung. In einer Gemeinschaftsaktion von Filmwirtschaft, Filmförderanstalt (FFA), Bund und Ländern soll schrittweise die flächendeckende Digitalisierung der Kinos erfolgen, um die kulturelle Vielfalt in Deutschland zu erhalten. Das nationale Filmerbe ist dauerhaft zu sichern.

### **Vertriebene – Aussiedler – deutsche Minderheiten**

Wir bekennen uns zur besonderen Verantwortung für die Deutschen aus den Staaten in Mittelost- und Südosteuropa sowie aus den Nachfolgestaaten der Sowjetunion, die als Aussiedler zu uns gekommen sind oder als deutsche Minderheiten in diesen Ländern leben. Wir sind der Überzeugung, dass die deutschen Minderheiten wie auch die Vertriebenen und Aussiedler einen eigenständigen Beitrag leisten können, kulturelle und zivilgesellschaftliche Brücken zu den Ländern Mittelost- und Südosteuropas sowie in einige Nachfolgestaaten der Sowjetunion zu bauen. Wir werden daher die Förderung der deutschen Minderheiten fortsetzen.

### **Schutz und Förderung von nationalen Minderheiten**

Die Erfahrungen langjähriger und kontinuierlicher Minderheitenpolitik im deutsch-dänischen Grenzraum zeigen die Bedeutung der Förderung nationaler Minderheiten für die Überwindung früherer zwischenstaatlicher Konflikte und für die Entwicklung eines europäischen Identitätsbewusstseins, das die kulturelle Vielfalt europäischer Siedlungsgeschichte angemessen zum Ausdruck bringt. Das hierbei entwickelte System gegenseitiger grenzüberschreitender Förderung der deutschen und der dänischen Minderheit bleibt daher eine selbstverständliche Aufgabe des Bundes. Für die weitere Sicherstellung der Arbeiten des von Deutschland und Dänemark gegründeten Europäischen Zentrums für Minderheitenfragen (ECMI) in Flensburg werden wir die Zuwendungen erhöhen. Der Schutz und die Förderung aller vier anerkannten nationalen Minderheiten in Deutschland, die erheblich zur kulturellen Bereicherung unseres Landes beitragen, bleibt ebenso ein wichtiges Anliegen der Bundesregierung.

Die Koalition bekennt sich zum Finanzierungsabkommen für die Stiftung für das sorbische Volk.

### **Sport**

Wir wissen, dass Sport für die Aktivierung und den Zusammenhalt einer modernen Gesellschaft unverzichtbare Beiträge leistet und dass Deutschland auf großartige

Traditionen und Leistungen im Sport verweisen kann, die es zu bewahren und zu entwickeln gilt. Deshalb werden wir unsere Aufgaben als Partner und Förderer des Sports mit besonderer Verantwortung wahrnehmen. Wir streben an, im Rahmen der Kompetenzen und Möglichkeiten des Bundes den Erhalt und Ausbau von Sportstätten in Deutschland weiter zu fördern.

### **Spitzensportförderung**

Wir werden die finanzielle Förderung des Spitzensports in Deutschland auf hohem Niveau fortführen. Die Bemühungen, Spitzensportlerinnen und -sportlern mit Behinderung den Zugang zu einer „dualen Karriere“ zu eröffnen, werden wir intensivieren.

### **Bewerbung München 2018**

Olympische und Paralympische Spiele sind herausragende Sportereignisse. Die Bewerbung der Stadt München um die Olympischen und Paralympischen Winterspiele 2018 und, bei Zuschlag durch das IOC im Juli 2011, deren Ausrichtung, sind ein nationales Anliegen im gemeinsamen Interesse von Bund, Land und Kommunen und werden weiterhin gefördert und unterstützt.

### **Anti-Doping-Politik**

Für das Selbstverständnis unserer Sportpolitik ist die Autonomie des Sports und seiner Verbände von zentraler Bedeutung. Wir wollen den Sport bei der Sicherung und Realisierung seiner Werte unterstützen. Im Mittelpunkt unserer Aufmerksamkeit steht dabei die konsequente Bekämpfung von Doping im Zusammenwirken von sportlichen Sanktionen und strafrechtlichen Verfolgungsmaßnahmen. Für uns ist nur dopingfreier Sport förderungswürdig. Wir werden den im Sommer 2009 zwischen Bund, Ländern, dem Deutschen Olympischen Sportbund (DOSB) und der Nationalen Anti Doping Agentur (NADA) verabschiedeten Nationalen Dopingpräventionsplan umsetzen. Die Forschung zur Bekämpfung des Dopings muss gezielt weiter gefördert werden.

Ziele wie die Bekämpfung von Doping, die Einordnung der autonomen Sportbewegungen und ihrer Regeln in den europäischen Rechtsrahmen können vor allem in länderübergreifender Weise effektiv wahrgenommen werden. Wir werden deshalb die internationale sportpolitische Zusammenarbeit verstärken.

## **IV. FREIHEIT UND SICHERHEIT**

### **Durch Bürgerrechte und starken Staat**

Wir bekennen uns zur Freiheit, zur Freiheit in Verantwortung und Sicherheit. Der Staat hat die Aufgabe, die unveräußerlichen Freiheiten jedes Einzelnen durch politische, rechtliche und gesellschaftliche Rahmenbedingungen umfassend zur Geltung zu bringen. Zugleich hat er mit seinem Gewaltmonopol Frieden und Sicherheit zu gewährleisten. Dabei ist er rechtsstaatlichen Bindungen unterworfen, zu denen das Verbot unangemessener Grundrechtseingriffe zählt. Diese Prinzipien verwirklichen wir im Rahmen unserer föderalen Sicherheitsarchitektur. Dabei hat die konsequente Anwendung geltenden Rechts, eine gute Ausstattung der Sicherheitsbehörden und die Beseitigung von Vollzugsdefiziten immer Vorrang vor der Erweiterung staatlicher Eingriffsbefugnisse.

#### **1. Innere Sicherheit und Bürgerrechte**

##### **Sicherheitsarchitektur**

Wir werden die Erfahrungen mit der neuen Struktur der Bundespolizei nutzen, um die Bundespolizei in ihren Kernkompetenzen zu stärken. Unsere derzeitige Beteiligung an internationalen Polizeieinsätzen wollen wir im Rahmen der gemeinsamen Einsätze von Bund und Ländern verstärken und auch die erforderlichen Rahmenbedingungen für den Einsatz der Bundespolizei als Instrument ziviler Krisenprävention verbessern.

Vor dem Hintergrund der Finanzkrise und ihrer finanziellen Folgekosten ist es geboten, mit vorhandenen Ressourcen mehr zu erreichen. Wir werden daher die bestehenden Aufgaben und Zuständigkeiten der Sicherheitsbehörden in Bund und Ländern unter Wahrung der bewährten föderalen Sicherheitsarchitektur evaluieren. Dabei soll auch die Schnittstelle Zoll/Bundespolizei einbezogen werden.

Wir halten am Trennungsgebot zwischen Polizei und Nachrichtendiensten fest. Die bestehenden Sicherheitsdateien werden wir unter Einbeziehung der Arbeit des Gemeinsamen Internetzentrums der deutschen Sicherheitsbehörden (GIZ), des Gemeinsamen Terrorismusabwehrzentrums (GTAZ), des Gemeinsamen Analyse- und Strategiecenters illegale Migration (GASIM) und des Kompetenz- und Servicecenters Telekommunikationsüberwachung unter tatsächlichen und rechtlichen Aspekten evaluieren.

Mit der späteren Zielsetzung des Aufbaus einer Nationalen Küstenwache wollen wir zunächst die Kompetenzen der gegenwärtig am Küstenschutz beteiligten Bundesbehörden zusammenführen.

##### **BKA-Gesetz**

Wir sind uns mit dem Bundesverfassungsgericht einig, dass ein letzter unantastbarer Bereich menschlicher Freiheit besteht, der der Einwirkung der öffentlichen Gewalt entzogen ist. Zur besseren rechtsstaatlichen Flankierung der Maßnahmen des BKA im Rahmen der Gefahrenabwehr gegen den internationalen Terrorismus wollen wir Regelungen treffen, die den Schutz des Kernbereichs privater Lebens-



gestaltung optimieren und das Maß an Grundrechtsschutz durch Verfahren erhöhen.

Daher werden wir auf Grundlage der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung das BKA-Gesetz daraufhin überprüfen, ob und inwieweit der Schutz des Kernbereichs privater Lebensgestaltung zu verbessern ist.

Wir werden im Hinblick auf die Befugnis der Ton- und Bildaufzeichnung außerhalb von Wohnungen den Kernbereichsschutz verbessern.

Für die Entscheidung über die Anordnung der verdeckten Ermittlungsmaßnahmen nach dem Abschnitt zur Gefahrenabwehr gegen den internationalen Terrorismus im BKA-Gesetz soll künftig ein Richter am Bundesgerichtshof durch Vermittlung des Generalbundesanwalts zuständig sein. Diese Zuständigkeit tritt an die Stelle der bisherigen Zuständigkeit des Amtsgerichts am Sitz des BKA.

### **Ausbau der Sicherheitsforschung**

Wir bauen die Forschung für die zivile Sicherheit aus, um die Sicherheit von Bürgern, Gütern und Infrastrukturen vor Terrorismus, organisierter Kriminalität sowie Natur- und Umweltkatastrophen zu schützen. Dabei wollen wir alle relevanten Akteure wie etwa Forschungseinrichtungen, Universitäten und Unternehmen in Deutschland anhören und internationale Entwicklungen beachten.

### **Leistungsfähiger Bevölkerungsschutz**

Deutschland ist mit seinem Bevölkerungsschutz, der auf den Kompetenzen und Ressourcen des Bundes, der Länder, der Kommunen und Hilfsorganisationen aufbaut, gut aufgestellt. Wir werden das Technische Hilfswerk (THW) und das Bundesamt für Bevölkerungsschutz und Katastrophenhilfe (BBK) auf der Basis einer den aktuellen Anforderungen entsprechenden Strategie als tragende Säulen eines modernen Bevölkerungsschutzes weiterentwickeln. Dabei werden wir die Analyse-, Risikobewertungs- und Prognosekompetenz verbessern. Durch eine offensivere und modernere Risiko- und Krisenkommunikation einschließlich von Warnmechanismen wollen wir zu einer gefahrenbewussteren Bevölkerung beitragen.

Diejenigen, die sich in Feuerwehren, Hilfsorganisationen, Rettungsdiensten und im THW aufopfernd und unentgeltlich für die Sicherheit ihrer Mitmenschen einsetzen, müssen dauerhaft unterstützt werden. Sie sind Vorbilder unserer Gesellschaft.

### **Zuverlässigkeitsüberprüfung von Privatpiloten**

Wir wollen das Luftsicherheitsgesetz mit dem Ziel überprüfen, die Zuverlässigkeitsüberprüfung von Privatpiloten bei Gewährleistung eines gleichbleibenden Sicherheitsniveaus auf ein angemessenes Maß zu reduzieren.

### **Bekämpfung des politischen Extremismus**

Gewalttätige und extremistische Formen der politischen Auseinandersetzung nehmen wir nicht hin. Extremismen jeder Art, seien es Links- oder Rechtsextre-

mismus, Antisemitismus oder Islamismus, treten wir entschlossen entgegen. Die Grundwerte der pluralen Gesellschaft, insbesondere die freie Entfaltung der Person, Meinungs-, Presse-, Kunst- und Wissenschaftsfreiheit, sind konstitutive Werte unserer freiheitlich-demokratischen Grundordnung. Sie gilt es zu schützen und zu verteidigen.

Die Ursachen von Extremismus wollen wir mit einem langfristigen Engagement und einer nachhaltigen Prävention bekämpfen. Aussteigerprogramme gegen Extremismus werden wir weiterentwickeln, ihre Finanzierung sicherstellen und dabei Schwerpunkte in gefährdeten Regionen setzen.

Die Aufgabenfelder des Fonds für Opfer rechtsextremistischer Gewalt sowie des Bündnisses für Demokratie und Toleranz sollen auf jede Form extremistischer Gewalt ausgeweitet werden.

### **Waffenrecht**

Deutschland hat schon jetzt eines der strengsten Waffengesetze der Welt. Wir sind daher einig in der Einschätzung, dass es gegenwärtig keinen weiteren Veränderungsbedarf im Waffenrecht gibt. Im Rahmen der bis Ende 2011 zu evaluierenden Wirksamkeit der getroffenen Regelungen zu sicheren Aufbewahrung und zum Schutz vor unberechtigtem Zugriff soll besonders darauf geachtet werden, ob es im praktischen Vollzug unzumutbare Belastungen für die Waffenbesitzer gegeben hat.

### **Terrorcamps**

Wir werden das Gesetz zur Verfolgung der Vorbereitung von schweren staatsgefährdenden Gewalttaten zur Mitte der Legislaturperiode im Hinblick auf seine Wirksamkeit gegen die Bedrohungen durch den internationalen Terrorismus evaluieren.

### **Evaluation Telekommunikationsüberwachung**

Die Reform der Telekommunikationsüberwachung werden wir im Hinblick darauf evaluieren, ob deren Ziele erreicht wurden und welche Maßnahmen zur Optimierung ergriffen werden können.

## **2. Informations- und Mediengesellschaft**

Das Internet ist das freiheitlichste und effizienteste Informations- und Kommunikationsforum der Welt und trägt maßgeblich zur Entwicklung einer globalen Gemeinschaft bei. Die Informationsgesellschaft bietet neue Entfaltungsmöglichkeiten für jeden Einzelnen ebenso wie neue Chancen für die demokratische Weiterentwicklung unseres Gemeinwesens sowie für die wirtschaftliche Betätigung. Neue Medien gehören längst zum Alltag einer stetig wachsenden Zahl von Menschen. Deutschland ist längst in der Informationsgesellschaft angekommen.

Damit die Menschen an den neuen Chancen für Meinungs- und Informationsfreiheit, Kommunikationsfreiheit sowie am wirtschaftlichen Leben im Internet teilhaben und die Chancen der Informationsgesellschaft nutzen können, müssen wir die

Weichen stellen, um eine digitale Spaltung der Gesellschaft zu verhindern. Allen Menschen Zugang zu neuen Medien zu erleichtern, ist uns dabei ein zentrales Anliegen, sowohl im Hinblick auf die Verfügbarkeit als auch auf Barrierefreiheit und Medienkompetenz.

Wir werden die Anstrengungen fortsetzen, die Breitbandversorgung in Deutschland sowohl in der Fläche als auch in der Leistungsfähigkeit zu steigern. Die Nutzung freiwerdender Frequenzen des Fernsehrundfunks soll dazu beitragen, kurzfristig Versorgungslücken in der Fläche zu schließen. Der Staat wird soweit als möglich, Angebote auch in elektronischer Form bereitstellen. Ausschreibungen der Behörden sollen elektronisch bekannt gemacht werden.

Wir werden unsere Politik auch daran ausrichten, die gesellschaftliche Veränderung durch Internet und neue Medien positiv zu begleiten und die Lebenswirklichkeit der Mehrheit der Menschen in Deutschland zu berücksichtigen. Dabei werden wir Innovations- und Standortpolitik, Verwaltungsmodernisierung, Teilhabe von Bürgerinnen und Bürgern und zivilgesellschaftlichen Interessengruppen sowie Datenschutz und Netzsicherheit in unserer Politik verbinden.

Wir vertrauen darauf, dass der bestehende Wettbewerb die neutrale Datenübermittlung im Internet und anderen neuen Medien (Netzneutralität) sicherstellt, werden die Entwicklung aber sorgfältig beobachten und nötigenfalls mit dem Ziel der Wahrung der Netzneutralität gegensteuern.

Wir bekräftigen, dass Recht und Gesetz im Internet schon heute und in Zukunft ebenso gelten wie überall sonst. Daher werden wir für mehr Datenschutz sowie durch eine Stärkung der IT-Kompetenz und entsprechend ausgebildetes Personal bei den Sicherheitsbehörden für eine Verbesserung der Anwendung des geltenden Rechts zur Verfolgung von Kriminalität im Internet sorgen.

Wir werden dabei insbesondere unser Augenmerk auf Aufklärung legen. Die Sensibilität für den Schutz der eigenen Daten muss gestärkt, der Selbstschutz erleichtert werden, um Datenmissbrauch vorzubeugen. Wir werden deshalb prüfen, wie durch die Anpassung des Datenschutzrechts der Schutz personenbezogener Daten im Internet verbessert werden kann, erwarten dabei aber auch von jedem Einzelnen einen verantwortungsvollen Umgang mit seinen persönlichen Daten im Internet.

Betrug und Identitätsdiebstahl im Internet müssen konsequent verfolgt werden und zugleich müssen Möglichkeiten der sicheren Kommunikation mehr in den Mittelpunkt gerückt werden. Kinder und Jugendliche werden wir durch konsequente Durchsetzung des geltenden Jugendschutzrechts vor ungeeigneten Inhalten schützen.

Wir werden gemeinsam mit den Ländern Möglichkeiten der verbesserten Strafverfolgung in Kommunikationsnetzen wie z. B. Internetstreifen durch die Polizei, Schwerpunktstaatsanwaltschaften für Kriminalität im Internet oder erleichterte elektronische Kontaktaufnahme mit der Polizei anstreben. Gleichmaßen werden wir uns auf internationaler Ebene für Lösungen stark machen, um Kinderpornographie sowie Kriminalität allgemein im Internet besser bekämpfen zu können.

In der Informationsgesellschaft liegen große Chancen auch für die öffentliche Verwaltung. Wir werden daher E-Government weiter fördern und dazu wo und soweit notwendig, rechtliche Regelungen anpassen (E-Government-Gesetz). Besonderes Augenmerk werden wir dabei auf die Schaffung der Voraussetzungen für sichere Kommunikation zwischen Bürgerinnen und Bürgern sowie Unternehmen mit der Verwaltung legen.

Die in der EU-Dienstleistungsrichtlinie vorgesehenen elektronischen Kommunikationsmöglichkeiten mit Behörden sehen wir als große Chance für einen Modernisierungsschub in der Verwaltung an. Wir werden so schnell als möglich die Voraussetzungen im Verwaltungsverfahrenrecht schaffen, um rechtsverbindliche elektronische Kommunikation im Verwaltungsverfahren zu gewährleisten.

Dabei setzen wir mit Blick auf eine verbesserte Akzeptanz bei den Bürgerinnen und Bürgern auf die anwenderfreundliche Weiterentwicklung am Markt entwickelter sicherer elektronischer Kommunikation und Identifikation in neuen Medien. Dabei kann der freiwillige Identitätsnachweis mit dem elektronischen Personalausweis eine Möglichkeit darstellen.

Wir werden ein De-Mail-Gesetz verabschieden und dabei die Erfahrungen aus dem Pilotprojekt und die Stellungnahmen der Datenschutzbeauftragten des Bundes und der Länder berücksichtigen. Hierdurch wollen wir den Unternehmen die Möglichkeit geben, Geschäftsprozesse elektronisch abzuwickeln.

Bei eGovernment-Projekten sind Datenschutz und Datensparsamkeit wichtige Bestandteile jedes Vorhabens.

Die Informationstechnik des Bundes bedarf der Konzentration, Standardisierung und Effizienzsteigerung sowie Bündelung vorhandener Ressourcen. Wir werden hierzu den Beauftragten der Bundesregierung für Informationstechnik stärken. Wir prüfen, wie die IT des Bundes sich zukünftig an offenen Standards orientieren und dabei auch Open-Source-Lösungen berücksichtigen kann.

Wir werden uns für eine Stärkung der IT-Sicherheit im öffentlichen und nicht-öffentlichen Bereich einsetzen, um vor allem kritische IT-Systeme vor Angriffen zu schützen. Hierzu wollen wir insbesondere durch Aufklärung und Sensibilisierung der Öffentlichkeit die Menschen zu mehr Selbstschutz und die Nutzung sicherer IT-Produkte anzuregen. Da Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik werden wir mit dieser Zielrichtung stärken.

Die Risiken der Digitalisierung, die es ermöglicht, quasi auf Knopfdruck Daten zusammenzuführen und durch die Auswertung digitaler Spuren umfassende Persönlichkeitsprofile zu bilden, dürfen nicht durch staatliches Handeln verstärkt werden. Wir werden daher das vom Bundesverfassungsgericht formulierte Recht auf die Gewährleistung der Vertraulichkeit und Integrität informationstechnischer Systeme bei der gesetzlichen Ausgestaltung der IT beachten. Wir lehnen eine generelle Überwachung des Internetdatenverkehrs ab.

Eine vertrauenswürdige, leistungsfähige und sichere Informations- und Kommunikationstechnik ist für unser Hochtechnologieland und den Wirtschaftsstandort Deutschland unverzichtbar. Wir werden die IT gegen innere und äußere Gefahren

schützen, um die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und administrative Handlungsfähigkeit zu erhalten.

Daher werden wir ein besonderes Augenmerk auf die Abwehr von IT-Angriffen richten und hierfür Kompetenzen in der Bundesverwaltung beim Beauftragten der Bundesregierung für Informationstechnik bündeln. Zu seiner Unterstützung werden wir das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik als zentrale Cyber-Sicherheitsbehörde weiter ausbauen, um insbesondere auch die Abwehr von IT-Angriffen koordinieren zu können.

Dabei werden wir auch eng mit der Internet- und Kommunikationswirtschaft zusammenarbeiten. Wir werden die Haftung von System- und Diensteanbietern für die IT-Sicherheit ihrer Angebote anpassen, um einer unbilligen Abwälzung von IT-Risiken auf die Endanwender vorzubeugen.

Der energieeffiziente Einsatz von IT ist ein wichtiger Beitrag zur Bekämpfung des Klimawandels. Wir werden daher bei allen IT-Vorhaben des Bundes verantwortungsbewusst mit den natürlichen Ressourcen umgehen und den durch den IT-Betrieb verursachten Energieverbrauch in der Bundesverwaltung reduzieren. Wir wollen die enormen Chancen der Informations- und Kommunikationstechnologie für Wirtschaft und Gesellschaft nutzen. Dazu werden wir die IKT-Forschung stärken. Wir werden eine Strategie im Bereich der IKT und digitalen Medien entwerfen.

Wir werden die Regelungen zur Verantwortlichkeit im Telemediengesetz fortentwickeln. Es gilt auch zukünftig einen fairen Ausgleich der berechtigten Interessen der Diensteanbieter, der Rechteinhaber und der Verbraucher zu gewährleisten.

Die Fähigkeit zur Integration von IKT in Produkte und Prozesse ist für die deutsche Wirtschaft in allen Branchen von strategischer Bedeutung. Wir werden die Potentiale der IKT bei der Lösung der gesellschaftlichen Herausforderungen Gesundheit, Energieeffizienz / Klimaschutz, Sicherheit und Mobilität konsequent einsetzen. Wir werden das Internet der Zukunft und die Telemedien auf der Basis unseres Rechts- und Wertesystems weiter ausgestalten. Technische und rechtliche Aspekte werden so frühzeitig zusammengebracht, dass Informationsfreiheit und Schutz vor rechtswidrigen Inhalten gleichermaßen berücksichtigt werden.

## **Urheberrecht**

Das Urheberrecht hat in der modernen Medien- und Informationsgesellschaft eine Schlüsselfunktion. Wir werden das Urheberrecht deshalb entschlossen weiterentwickeln, mit dem Ziel ein hohes Schutzniveau und eine wirksame Durchsetzbarkeit des Urheberrechts zu gewährleisten. Um dieses Ziel zu erreichen, werden wir zügig die Arbeit an einem Dritten Gesetz zur Regelung des Urheberrechts in der Informationsgesellschaft („Dritter Korb“) aufnehmen.

Das Internet darf kein urheberrechtsfreier Raum sein. Wir werden deshalb unter Wahrung des Datenschutzes bessere und wirksame Instrumente zur konsequenten Bekämpfung von Urheberrechtsverletzungen im Internet schaffen. Dabei wollen wir Möglichkeiten der Selbstregulierung unter Beteiligung von Rechteinhabern und Internetserviceprovidern fördern. Wir werden keine Initiativen für gesetzliche

Internetsperren bei Urheberrechtsverletzungen ergreifen.

Verlage sollen im Online-Bereich nicht schlechter gestellt sein als andere Werkvermittler. Wir streben deshalb die Schaffung eines Leistungsschutzrechts für Presseverlage zur Verbesserung des Schutzes von Presseerzeugnissen im Internet an.

Das System der Rechtewahrnehmung durch Verwertungsgesellschaften mit effizienten und transparenten Strukturen hat sich bewährt. Wir wollen, dass die europaweite Lizenzierung durch Verwertungsgesellschaften in Bezug auf Online-Nutzungen erleichtert wird. Wir werden uns deshalb für die Schaffung eines europäischen Wahrnehmungsrechts einsetzen.

Der Schutz durch das Urheberrecht ist eine notwendige Voraussetzung für die Schaffung und für die Verwertung kreativer Leistungen. Wir wollen deshalb Maßnahmen unterstützen, die das gesellschaftliche Verständnis für die Bedeutung des Urheberrechts und den Respekt vor fremdem geistigem Eigentum fördern.

Wir setzen uns für die Schaffung eines europäischen Rechtsrahmens für die Verwertungsgesellschaften ein, der eine transparente und europaweite Lizenzierung gewährleistet und die kulturelle Vielfalt schützt.

### **Schnelles Internet für ganz Deutschland**

Eine flächendeckende Breitbandversorgung gehört für uns zur Daseinsvorsorge. Moderne Kommunikationsnetze schaffen verstärkten Zugang zu Informationen und damit mehr wirtschaftliches Wachstum und Lebensqualität. Für die Entwicklung von Industrienationen sind sie daher entscheidend. Wettbewerb, Regulierung und Kooperation sind die maßgeblichen Säulen für eine zügige Umsetzung der Breitbandstrategie.

Um die bislang noch nicht versorgten ländlichen Gebiete Deutschlands flächendeckend mit leistungsfähigem Breitband zu erschließen und gleichzeitig den Ausbau von Hochgeschwindigkeitsnetzen zu beschleunigen, werden wir folgende Maßnahmen ergreifen:

- Wir werden rasch ein Monitoring zum Umsetzungsstand der Breitbandstrategie einleiten und im Lichte des bisher Erreichten alle Möglichkeiten unter Einbeziehung investitionsfreundlicher Regulierungsinstrumente ausschöpfen, um die Ziele einer flächendeckenden und hochleistungsfähigen Breitbandversorgung in einem nachhaltig wettbewerblichen Umfeld und im Technologiemix zu erreichen und Synergien beim Infrastrukturaufbau bestmöglich zu nutzen.
- Wir werden den neuen EU-Rechtsrahmen im Telekommunikationsgesetz rasch innovations- und investitionsfreundlich umsetzen und so die Breitbandstrategie unterstützen. Dabei werden wir den EU-Rechtsrahmen fortlaufend überprüfen.
- Wir werden die Maßnahmen von Bund und Ländern für den Breitbandausbau enger miteinander verzahnen. Zusammen mit den Ländern werden wir den von der EU-Kommission eröffneten und künftigen Rahmen für eine Breitbandförderung praxistauglich und unbürokratisch umsetzen.
- Wir werden alle möglichen Synergien beim Infrastrukturausbau für Breitband nutzen und dabei auch neue planungsrechtliche Instrumente zur schnellen Umsetzung prüfen.

- Wir werden uns in einem branchenübergreifenden Dialog, insbesondere unter Einbindung der Energienetzbetreiber, für verstärkte Anstrengungen beim Aufbau von hochleistungsfähigen Breitbandnetzen engagieren.
- Die Frequenzen werden jetzt zügig versteigert, damit in ländlichen Gebieten rasch und kostengünstig eine Breitbandversorgung gewährleistet werden kann.

### **Internetsperren**

Die Bekämpfung von Kindesmissbrauch und Kinderpornographie ist für uns von herausragender Bedeutung. Kinderpornographische Angebote in Kommunikationsnetzen müssen mit aller Kraft bekämpft werden. Die dauerhafte wirksame Bekämpfung des Missbrauchs von Kindern ist politische Verantwortung und rechtsstaatliches Gebot zugleich.

Wir sind uns darüber einig, dass es notwendig ist, derartige kriminelle Angebote schnellstmöglich zu löschen statt diese zu sperren. Wir werden daher zunächst für ein Jahr kinderpornographische Inhalte auf der Grundlage des Zugangsschwerungsgesetzes nicht sperren. Stattdessen werden die Polizeibehörden in enger Zusammenarbeit mit den Selbstregulierungskräften der Internetwirtschaft wie der deutschen Internetbeschwerdestelle sowie dem Providernetzwerk INHOPE die Löschung kinderpornographischer Seiten betreiben.

Nach einem Jahr werden wir dies im Hinblick auf Erfolg und Wirksamkeit evaluieren und aufgrund der gewonnenen Erkenntnisse ergebnisoffen eine Neubewertung vornehmen. Vor Abschluss der Neubewertung werden weder nach dem Zugangsschwerungsgesetz noch auf Grundlage der zwischen den Providern und BKA abgeschlossenen Verträgen über Internetsperren Sperrlisten des BKA geführt oder Providern übermittelt.

### **Dynamische Dienstleistungen**

Die Medien- und Kommunikationsordnung muss gemeinsam mit den Ländern weiter an die veränderten technischen und wirtschaftlichen Gegebenheiten angepasst werden. Wir unterstützen die Bemühungen der Länder, die Finanzierung des öffentlich-rechtlichen Rundfunks auf eine zukunftsfähige Grundlage zu stellen.

Im Interesse der Erhaltung der Meinungs- und Pressevielfalt sind das Medienkonzentrations- und das Pressekartellrecht zu überprüfen. Das Presse-Grosso bleibt ein unverzichtbarer Teil unserer Medienordnung.

### **3. Datenschutz**

Ein moderner Datenschutz ist gerade in der heutigen Informationsgesellschaft von besonderer Bedeutung. Wir wollen ein hohes Datenschutzniveau. Die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, der Datensicherheit und -sparsamkeit, der Zweckbindung und der Transparenz wollen wir im öffentlichen und privaten Bereich noch stärker zur Geltung bringen. Hierzu werden wir das Bundesdatenschutzgesetz unter Berücksichtigung der europäischen Rechtsentwicklung lesbarer und verständlicher machen sowie zukunftsfest und technikneutral ausgestalten. Die Einwilligung ist eine wesentliche Säule des informationellen Selbstbestimmungsrechts. Ziel der Reform muss daher auch sein, verbesserte Rahmenbedingungen für informierte

und freie Einwilligungen zu schaffen. Dazu sollen Informationspflichten erweitert und der Freiwilligkeit der Einwilligung größere Bedeutung beigemessen werden.

Darüber hinaus werden wir eine Stiftung Datenschutz errichten, die den Auftrag hat, Produkte und Dienstleistungen auf Datenschutzfreundlichkeit zu prüfen, Bildung im Bereich des Datenschutzes zu stärken, den Selbstdatenschutz durch Aufklärung zu verbessern und ein Datenschutzaudit zu entwickeln. Wir sind überzeugt, dass mit dieser Lösung auch der Technologiestandort Deutschland gestärkt wird, wenn datenschutzfreundliche Technik aus Deutschland mit geprüfter Qualität weltweit vertrieben werden kann.

Wir werden beim Bundesbeauftragten für den Datenschutz und die Informationsfreiheit die personelle und sächliche Ausstattung verbessern. Die Unabhängigkeit der Datenschutzaufsicht steht für uns dabei im Mittelpunkt.

Auch der Einzelne trägt Verantwortung für seine persönlichen Daten. Wir wollen deshalb die Sensibilität und Selbstverantwortung der Bürgerinnen und Bürger für ihre eigenen Daten stärken.

### **Vorratsdatenspeicherung**

Wir werden den Zugriff der Bundesbehörden auf die gespeicherten Vorratsdaten der Telekommunikationsunternehmen bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Verfassungsmäßigkeit der Vorratsdatenspeicherung aussetzen und bis dahin auf Zugriffe zur Abwehr einer konkreten Gefahr für Leib, Leben und Freiheit beschränken.

### **Arbeitnehmerdatenschutz**

Privatheit ist der Kern persönlicher Freiheit. Wir setzen uns für eine Verbesserung des Arbeitnehmerdatenschutzes ein und wollen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter vor Bespitzelungen an ihrem Arbeitsplatz wirksam schützen. Es dürfen nur solche Daten verarbeitet werden, die für das Arbeitsverhältnis erforderlich sind. Datenverarbeitungen, die sich beispielsweise auf für das Arbeitsverhältnis nicht relevantes außerdienstliches Verhalten oder auf nicht dienstrelevante Gesundheitszustände beziehen, müssen zukünftig ausgeschlossen sein. Es sollen praxisgerechte Regelungen für Bewerber und Arbeitnehmer geschaffen und gleichzeitig Arbeitgebern eine verlässliche Regelung für den Kampf gegen Korruption an die Hand gegeben werden. Hierzu werden wir den Arbeitnehmerdatenschutz in einem eigenen Kapitel im Bundesdatenschutzgesetz ausgestalten.

### **Fluggastdaten**

Für den Fall eines EU-Rechtsakts über die Verwendung von Fluggastdatensätze (PNR-Daten) kann das Abkommen zwischen der EU und den USA wegen der unterschiedlichen Rahmenbedingungen nicht als Maßstab dienen. Wir streben an, in den Verhandlungen auf EU-Ebene ein höheres Datenschutzniveau zu vereinbaren.



## **SWIFT-Abkommen**

Bei den Verhandlungen zum SWIFT-Abkommen werden wir uns für ein hohes Datenschutzniveau (strikte Zweckbindung, Löschung der Daten, klare Regelungen bezüglich Weitergabe an Drittstaaten) und einen effektiven Rechtsschutz einsetzen. Ein automatisierter Zugriff auf SWIFT von außen ist auszuschließen. Die Übermittlung der Daten wird an Tatbestandsvoraussetzungen geknüpft und aufgrund einer Bedrohungs- und Gefährdungsanalyse eingegrenzt. Die Menge der zu übermittelnden Daten ist möglichst gering zu halten. Das Abkommen ist unter Ratifizierungsvorbehalt zu stellen.

## **4. Rechtspolitik**

### **Verstärkter Schutz von Berufsgeheimnisträgern**

In § 160a StPO gibt es derzeit eine Differenzierung nach verschiedenen Berufsgeheimnisträgern. Diese beseitigen wir im Bereich der Anwälte, die wir als einheitliches Organ der Rechtspflege betrachten. Im Übrigen werden wir gemeinsam prüfen, ob die Einbeziehung weiterer Berufsgeheimnisträger in den absoluten Schutz des § 160a Absatz 1 StPO angezeigt und im Hinblick auf die Durchsetzung des Strafverfolgungsanspruches des Staates vertretbar ist.

### **Kronzeugenregelung**

Wir wollen die Kronzeugenregelung im Strafgesetzbuch so ausgestalten, dass die Möglichkeit der Strafmilderung nur dann eröffnet werden kann, wenn die Offenbarung des Täters im Zusammenhang mit seiner eigenen Straftat steht.

### **Sicherungsverwahrung**

Wir wollen eine Harmonisierung der gesetzlichen Anordnungsvoraussetzungen der Sicherungsverwahrung im Strafgesetzbuch, die rechtsstaatlich und europarechtskonform ist. Dabei wollen wir Schutzlücken im geltenden Recht, wie sie bei Strafverfahren in jüngster Zeit aufgetreten sind, schließen. Bei der gesetzlichen Regelung werden wir darauf achten, dass die Sicherungsverwahrung unter Berücksichtigung des notwendigen Schutzes der Bevölkerung ihren Ausnahmecharakter behält und auf schwerste Fälle beschränkt bleibt.

### **Pressefreiheit**

Wir stärken die Pressefreiheit. Dazu werden wir insbesondere im Strafgesetzbuch sicherstellen, dass sich Journalisten künftig nicht mehr der Beihilfe zur Verletzung eines Dienstgeheimnisses strafbar machen, wenn sie ihnen vertraulich zugeleitetes Material veröffentlichen. Darüber hinaus stärken wir den Beschlagnahmenschutz für Journalisten. Künftig wird eine Beschlagnahme nur noch bei einem dringenden Tatverdacht gegen den Journalisten möglich sein.

### **Bekämpfung von Menschenhandels und Zwangsverheiratung**

Wir wollen die gesetzlichen Rahmenbedingungen für Opfer von Menschenhandel und Zwangsverheiratung verbessern. Zwangsverheiratung ist eine Verletzung un-

seres freiheitlich-demokratischen Werteverständnisses und eine eklatante Menschenrechtsverletzung. Im Kampf gegen Zwangsehen werden wir einen eigenständigen Straftatbestand für Zwangsheirat einführen. Die zivil- und aufenthaltsrechtlichen Nachteile aus solchen Straftaten werden wir unter dem Gesichtspunkt des Opferschutzes beseitigen (insbesondere Rückkehrrecht) und die Beratungs-, Betreuungs- und Schutzangebote verbessern.

### **§ 153 a StPO – Verfahrenseinstellung**

Wir werden die Möglichkeit der Einstellung eines Strafverfahrens unter Auflagen nach § 153 a StPO auch auf die Revisionsinstanz ausweiten.

### **Sterbehilfe**

Die gewerbsmäßige Vermittlung von Gelegenheiten zur Selbsttötung werden wir unter Strafe stellen.

### **Widerstand gegen Vollstreckungsbeamte**

Polizeibeamte und andere Personen, die öffentliche Aufgaben wahrnehmen, werden immer häufiger Ziel brutaler gewalttätiger Angriffe. Wir wollen ihren strafrechtlichen Schutz – insbesondere durch eine Neufassung des § 113 Abs. 2 StGB – verbessern.

### **Änderungen im Wiederaufnahmerecht**

Wir prüfen, inwieweit bei schwersten Verbrechen (Mord, Völkermord) eine Wiederaufnahme im Strafverfahren zu Ungunsten des Angeklagten in solchen Fällen verfassungsrechtlich möglich ist, in denen aufgrund neuer wissenschaftlicher Untersuchungsmethoden (DNA-Analyse) nachträglich der Nachweis der Täterschaft geführt werden kann.

### **Erscheinenspflicht von Zeugen vor der Polizei**

Wir werden eine gesetzliche Verpflichtung schaffen, wonach Zeugen im Ermittlungsverfahren nicht nur vor dem Richter und dem Staatsanwalt, sondern auch vor der Polizei erscheinen und – unbeschadet gesetzlicher Zeugenrechte – zur Sache aussagen müssen.

### **Reform des Transsexuellenrechts**

Das geltende Transsexuellengesetz ist in seinen wesentlichen Grundzügen inzwischen fast dreißig Jahre alt. Es entspricht nicht mehr in jeder Hinsicht aktuellen medizinisch-wissenschaftlichen Erkenntnissen. Wir werden das Transsexuellengesetz deshalb unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf eine neue zeitgemäße Grundlage stellen, um den betroffenen Menschen ein freies und selbstbestimmtes Leben zu ermöglichen.

## **Enteignungen in der SBZ (1945-49)**

Wir werden eine Arbeitsgruppe bilden, die im Hinblick auf die Enteignungen in der SBZ von 1945 bis 1949 prüfen soll, ob es noch Möglichkeiten gibt, Grundstücke, die sich im Eigentum der öffentlichen Hand befinden, den Betroffenen zum bevorzugten Erwerb anzubieten.

## **Europäische Privatgesellschaft / Rechtsexport**

Die Schaffung eines Statuts für eine Europäische Privatgesellschaft fördern wir im Interesse mittelständischer Unternehmen. Der grenzüberschreitender Charakter und Gläubigerschutzvorschriften, wie ein ausreichendes Mindeststammkapital, werden berücksichtigt.

Die deutsche Rechtsordnung ist ein internationaler Standortvorteil der Bundesrepublik. Wir wollen deren Vorzüge, auch gegenüber den anglo-amerikanischen Rechtsordnungen, auf internationaler Ebene deutlich herausstellen. Dabei kann die Stiftung für internationale rechtliche Zusammenarbeit hilfreich sein.

## **Europäisches Vertragsrecht**

Wir lehnen die Schaffung eines einheitlichen europäischen Vertragsrechts ab. Das Grundprinzip der Rechtswahlfreiheit darf in Europa nicht aufgegeben werden. Um Rechtssicherheit für die Bürgerinnen und Bürger zu schaffen, brauchen wir verlässliche Rahmenbedingungen für grenzüberschreitende Sachverhalte, insbesondere im Familien- und Erbrecht. Die Einführung von Sammelklagen national und europaweit lehnen wir ab.

## **Schutz des geistigen Eigentums**

Innovationen und Erfindungen sind für die volkswirtschaftliche Entwicklung unsres an Rohstoffen armen Landes, für die internationale Wettbewerbsfähigkeit unseres Landes und für den Schutz von Arbeitsplätzen in Deutschland von zentraler Bedeutung. Wir wollen deshalb den rechtlichen Rahmen für einen wirksamen Schutz des geistigen Eigentums durch Patente, Marken und Muster weiter stärken und den Zugang zu Schutzrechten für den Mittelstand erleichtern. Wir werden uns auch auf europäischer und internationaler Ebene für wirksame Maßnahmen gegen die weltweite Marken- und Produktpiraterie einsetzen.

## **Juristenausbildung**

Der Bologna-Prozess stellt die Juristenausbildung in Deutschland vor besondere Probleme. Der hohe Qualitätsstandard der Ausbildung, wissenschaftliche Tiefe, thematische Vielfalt und Praxisorientierung müssen auch künftig Maßstab für die Studienabschlüsse sein.

## **Mietrecht**

Wir wollen das Mietrecht auf seine Ausgewogenheit hin überprüfen und dabei seinen sozialen Charakter wahren. Wir wollen klima- und umweltfreundliche Sanierungen erleichtern und dabei die freie Entscheidung des Vermieters beibehalten. Baumaßnahmen, die diesem Zweck dienen, sind zu dulden und berechtigen nicht

zur Mietminderung. Mietnomadentum sowie Luxussanierungen zum Zwecke der Entmietung werden wir wirksam begegnen. Die Kündigungsfristen für Vermieter und Mieter sollen einheitlich sein. Mietrechtliche Ansprüche müssen auch wirksam vollstreckt werden können. Zweckgebundene staatliche Transferleistungen zu den Wohnkosten müssen auch tatsächlich den Vermieter erreichen.

### **Prozesskosten- und Beratungshilferecht**

Wir werden prüfen, inwieweit das Prozesskostenhilfe- und Beratungshilferecht reformiert werden kann, insbesondere mit dem Ziel, der missbräuchlichen Inanspruchnahme entgegen zu wirken. Dabei werden wir sicherstellen, dass der Zugang zum Recht auch künftig allen Bürgerinnen und Bürgern unabhängig von Einkünften und Vermögen eröffnet ist.

### **Untersuchungsausschussrecht**

Wir sind uns einig, Überlegungen zur Reform des Gesetzes zur Regelung des Rechts der Untersuchungsausschüsse des Deutschen Bundestags aufzugreifen.

### **Grundgesetz-Änderungen**

Die Koalition wird Gespräche über etwaige Änderungen des Grundgesetzes mit den anderen Fraktionen im Deutschen Bundestag sowie den Ländern aufnehmen.

## **5. Moderner Staat**

Die öffentliche Verwaltung in Deutschland steht für Rechtssicherheit und Zuverlässigkeit. Wir werden die Modernisierung der Bundesverwaltung weiter vorantreiben, für mehr Transparenz, Bürgernähe und Servicequalität.

Leistungsvergleiche nach Art. 91d GG müssen zu einem Instrument der Verwaltungsentwicklung werden. Ein jährliches Arbeitsprogramm soll die Bereiche von Leistungsvergleichen festlegen.

Die einheitliche Behördenrufnummer 115 verbessert den Service für alle Bürgerinnen und Bürger. Bis 2011 werden alle Bundesbehörden hieran angeschlossen sein, bis Ende 2013 soll 115 für ganz Deutschland zur Verfügung stehen.

### **Melderecht**

Wir werden den Auftrag aus der Föderalismuskommission I, das geltende Rahmenrecht durch eine Regelung in der ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz des Bundes abzulösen, durch ein Bundesmeldegesetz erfüllen. Darin werden wir das Melderecht harmonisieren und die Zustimmung der Vermieter bei der Anmeldung von Mietern wieder einführen.

### **Bürgerbeteiligung**

Wir wollen die Mitwirkungsmöglichkeiten der Bevölkerung an der demokratischen Willensbildung stärken. Dazu werden wir das Petitionswesen weiterentwickeln und verbessern. Bei Massenpetitionen werden wir über das im Petitionsausschuss be-

stehende Anhörungsrecht hinaus eine Behandlung des Anliegens im Plenum des Deutschen Bundestags unter Beteiligung der zuständigen Ausschüsse vorsehen.

### **Leistungsfähigkeit des öffentlichen Dienstes**

Der öffentliche Dienst hat für die Funktionsfähigkeit und Leistungsfähigkeit des Staates eine Schlüsselfunktion. Wesentlicher Garant dieser Aufgabenerfüllung ist das Berufsbeamtentum. Wir werden das Beamtenrecht entsprechend dem Verfassungsgebot fortentwickeln und an veränderte Rahmenbedingungen anpassen.

Wir werden zudem ein Konzept zur langfristigen Anpassung der Personalstrukturen im Bund an die demographisch bedingten Veränderungen vorlegen. Dazu gehören angesichts der zu erwartenden Folgen des demographischen Wandels auch Maßnahmen zur Berücksichtigung der besonderen Belange älterer Beschäftigter, z. B. durch eine Flexibilisierung des Ruhestandseintritts, und der Erhalt der Konkurrenzfähigkeit im Hinblick auf den Wettbewerb des Bundes mit anderen Dienstherren und der Wirtschaft um Nachwuchskräfte. Hierzu erforderlich sind attraktive Beschäftigungsbedingungen einschließlich der Möglichkeit zu regional-, arbeitsmarkt- und aufgabenbezogenen Differenzierungen.

Wir wollen die Ausgewogenheit von Rechten und Pflichten von Eingetragenen Lebenspartnerschaften verbessern. Dazu werden wir die familien- und ehebezogenen Regelungen über Besoldung, Versorgung und Beihilfe auf Lebenspartnerschaften übertragen.

Die Auswirkungen der Föderalismusreform auf die Beschäftigungsbedingungen der Beamtinnen und Beamten in Bund und Ländern werden wir mit dem Ziel im Auge behalten, ein zu starkes Auseinanderfallen zu verhindern.

Wir bekennen uns zum Bonn-Berlin-Gesetz, insbesondere zu den kulturellen Verpflichtungen des Bundes.

### **Gerichtsvollzieher**

Wir wollen die Effizienz der Zwangsvollstreckung steigern und Gläubigerrechte stärken. Dazu werden wir die Aufgaben der Gerichtsvollzieher auf Beliehene übertragen.

### **Aufgabenübertragung auf Notare**

Als Beitrag zur Effizienzsteigerung und Entlastung der Justiz werden wir eine Übertragung der Aufgaben der Nachlassgerichte erster Instanz auf die Notare durch die Länder ermöglichen.

### **Zusammenlegung Sozial- und Verwaltungsgerichte**

Um den Mitteleinsatz der Justiz effizienter gestalten zu können, eröffnen wir den Ländern die Möglichkeit, ihre Verwaltungs- und Sozialgerichte unter Wahrung der richterlichen Unabhängigkeit zu einheitlichen Fachgerichten zusammenzuführen.

## **Staatshaftungsrecht**

Wir wollen das Staatshaftungsrecht kodifizieren und gerecht ausgestalten.

## **Einrichtung eines zentralen Testamentsregisters**

Mit dem Ziel einer Modernisierung des Mitteilungswesens in Nachlasssachen werden wir die gesetzlichen Voraussetzungen für die Einrichtung eines durch Gebühren finanzierten Zentralen Testamentsregisters bei der Bundesnotarkammer schaffen. Dabei stellen wir sicher, dass den Erfordernissen des Datenschutzes Rechnung getragen wird und Auskunft aus dem Register nur Gerichte oder Notare – diese bei Darlegung eines berechtigten Interesses – erhalten können.

## **Kommunalpolitik**

Wir wollen in Deutschland starke Kommunen. Unsere Städte, Gemeinden und Landkreise stehen heute vor vielfältigen Herausforderungen im Bereich von Demographie, Integration, Umwelt und Wirtschaft.

Die kommunale Selbstverwaltung ist ein hohes Gut. Wir setzen uns für leistungsfähige Städte, Gemeinden und Gemeindeverbände ein, um die vielfältigen Aufgaben auch in Zukunft sicherzustellen. Zusammen mit den kommunalen Spitzenverbänden werden wir nach Wegen suchen, Entlastungen für die Kommunen, z. B. Flexibilisierung von Standards und Gleichstellung bei gesamtstaatlichen Aufgaben, und Erweiterungen des kommunalen Handlungsspielraums zu identifizieren. Wir wollen, dass die Bürger sich in ihrer Heimat wohl fühlen.

Die Folgen der Wirtschafts- und Finanzkrise haben die Leistungsfähigkeit vieler Kommunen strapaziert und Fragen nach der Güte kommunaler Leistungsfähigkeit aufgeworfen. Wir beabsichtigen, den Ländern vorschlagen, eine gemeinsame Bestandsaufnahme zu erarbeiten und Handlungsempfehlungen zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung vorzulegen. Dabei sind auch Fragen der Finanzbeziehungen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden (Konnexitätsprinzip) und der Beteiligung der Kommunen an der Gesetzgebung des Bundes einzubeziehen, ebenso der Anschluss des ländlichen Raums an die Breitbandversorgung.

## **Transparenz kommunaler Gesellschaften**

Entscheidungen kommunaler Gesellschaften müssen transparent sein. Hierzu muss der Grundsatz der Öffentlichkeit bei kommunalen Entscheidungen im Rahmen der Abwägung mit der gesellschaftsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht ein deutlich höheres Gewicht als bisher erhalten.

## **V. SICHERER FRIEDEN**

### **Durch Partnerschaft und Verantwortung in Europa und der Welt**

Deutschlands Zukunft in Frieden, Freiheit, Sicherheit und Wohlstand ist untrennbar mit der politischen Entwicklung Europas und der Welt verbunden. Wir stehen für eine Politik, die gleichermaßen den Interessen unseres Landes in einem vereinten Europa dient und zum Frieden in der Welt beiträgt. Deshalb nehmen wir eine gestaltende Rolle in den Bündnissen und internationalen Organisationen ein, in denen wir mitwirken.

Unser politisches Handeln wird von den Werten des Grundgesetzes und dem Ziel geleitet, die Interessen unseres Landes zu wahren. Wir bekennen uns zur Universalität der Menschenrechte, zur Rechtsstaatlichkeit und zur Herrschaft des Rechts in den internationalen Beziehungen und betrachten Menschenrechtspolitik als zentrale Konstante deutscher Außen- und Sicherheitspolitik.

Wir setzen auf starke Partnerschaften und wirksame multilaterale Strukturen. Dabei stehen die Transatlantische Zusammenarbeit und die Europäische Einigung im Zentrum unserer Politik. Ein starkes Atlantisches Bündnis und ein handlungsfähiges Europa ergänzen einander.

Die Auswirkungen der Finanzkrise haben die Notwendigkeit eines gemeinsamen und geregelten Vorgehens aller Akteure in der Globalisierung deutlich gemacht. Wir treten dafür ein, die Instrumente der globalen Steuerung anzupassen. Das gilt für die Vereinten Nationen ebenso wie für den Internationalen Währungsfonds, die Weltbank oder die Gipfeltreffen der G-7 und der G-8. Neue globale Steuerungsinstrumente und Formate wie G-20 sind notwendig, weil sie aufstrebenden Schwellenländern Mitsprache und Mitverantwortung im Kreis der wichtigsten Wirtschaftsnationen geben.

Als Exportnation haben wir ein hohes Interesse an einer freiheitlichen Ordnung der Weltwirtschaft auf Grundlage der Charta für nachhaltiges Wirtschaften sowie an freien und sicheren Verkehrswegen. Als wirkungsvollen Schritt gegen Protektionismus streben wir einen raschen Abschluss der Verhandlungen in der Welthandelsorganisation (Doha-Runde) an. Internationaler Terrorismus, organisierte Kriminalität und Piraterie, Klimawandel, Armutsbekämpfung, Nahrungsmittel- und Ressourcensicherheit sowie Seuchen und Krankheiten gehören heute zu den großen Themen, aus denen sich sicherheitspolitische Risiken ergeben und die nur gemeinsam bewältigt werden können.

Wir bekennen uns zur Stärkung der Vereinten Nationen und setzen uns für ihre umfassende Reform ein. Wir setzen uns dafür ein, dass die Strukturen dieser Weltorganisation die heutigen Realitäten widerspiegeln. Vor diesem Hintergrund streben wir weiterhin im Rahmen einer Gesamtreform und im Sinne des Vertrages von Lissabon einen gemeinsamen ständigen Sitz der EU im Sicherheitsrat an. Auf dem Weg dorthin bleibt Deutschland bereit, mit der Übernahme eines ständigen Sitzes im Sicherheitsrat größere internationale Verantwortung zu übernehmen. Wir streben für die Wahlperiode 2011/2012 einen nicht-ständigen Sicherheitsrat-Sitz an und sind gegebenenfalls auch zeitlich begrenzten Zwischenschritten auf dem Weg zu einem ständigen Sitz gegenüber aufgeschlossen.

Wir werden Bonn als Standort der Vereinten Nationen und von internationalen Nichtregierungsorganisationen weiter ausbauen. Den Anteil deutschen Personals bei der Europäischen Union und in internationalen Organisationen wollen wir vergrößern.

## **1. Deutschland in Europa**

Wir wollen eine leistungsfähige und selbstbewusste EU, die mit einer Stimme spricht und entschlossen für die Sicherung von Frieden, Freiheit und Wohlstand eintritt. Nur durch ein einiges Europa können wir unsere Werte und Interessen in der Welt erfolgreich vertreten.

Mit dem Lissabon-Vertrag wird die EU demokratischer und handlungsfähiger. Wir werden gemeinsam mit unseren Partnern in der EU Initiativen anstoßen und konkrete Projekte auf den Weg bringen, etwa bei der Energiepolitik, der Bankenaufsicht und in der EU-Sicherheits- und Verteidigungspolitik.

Die EU ist stark, weil sich die Mitgliedstaaten unabhängig von ihrer Größe und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als ebenbürtige und gleichberechtigte Partner begegnen. Wir stehen dafür ein, dass die Berücksichtigung der Interessen auch der kleinen und mittleren EU-Mitgliedstaaten ein Markenzeichen deutscher Europapolitik bleibt.

In der Konsequenz der Vertiefung und Erweiterung der Europäischen Union liegen eine immer engere politische Abstimmung unserer Mitgliedstaaten und ein immer engerer Austausch zwischen unseren Gesellschaften.

Enge und vertrauensvolle Beziehungen zu unseren Partnern in Europa sind konstitutiver Bestandteil unseres Engagements für Europa. Das deutsch-französische Verhältnis ist in seiner Breite und Tiefe einzigartig und fördert maßgeblich die europäische Einigung. In diesem Verständnis und im Interesse aller Bürgerinnen und Bürger Europas will die Bundesregierung die Zusammenarbeit in den Bereichen Bildung, Klimaschutz, Weltraum sowie Sicherheit und Verteidigung weiter voranbringen.

Darüber hinaus wollen wir die enge Freundschaft und Zusammenarbeit mit Polen weiter vertiefen und die Möglichkeiten des Weimarer Dreiecks intensiv ausschöpfen. Wir werden uns dafür einsetzen, dass von der deutsch-polnischen Zusammenarbeit neue Impulse für die europäische Einigung ausgehen. Zugleich wissen wir um die hohe Bedeutung freundschaftlicher, vertrauensvoller und zukunftsgerichteter Beziehungen mit unseren anderen Nachbarn.

## **Bürgernahe und demokratische EU**

Wir setzen uns ein für eine demokratische, transparente und bürgernahe EU, die nach freiheitlichen Grundsätzen gestaltet ist und den Rahmen dafür schafft, dass die Bürgerinnen und Bürger Lebenschancen ergreifen und ihr Leben eigenverantwortlich und solidarisch gestalten können.



Wir werden uns für einen wahrnehmbaren weiteren Abbau von Bürokratie einsetzen. Wir wollen, dass der EU-Aktionsplan zum Bürokratie-Abbau um 25 Prozent bis 2012 wirksam umgesetzt wird.

Die Funktionsweise des europäischen Binnenmarktes hängt auch von einer zügigen und fristgerechten Umsetzung von EU-Richtlinien ab. Eine über die EU-Vorgaben hinausgehende Umsetzung oder eine Verbindung mit anderen gesetzlichen Maßnahmen sollte grundsätzlich ausgeschlossen werden.

Das Subsidiaritätsprinzip und das Verhältnismäßigkeitsprinzip sowie der Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung müssen strikt beachtet werden. Die EU kann nur rechtsetzend tätig werden, wenn eine entsprechende Rechtsgrundlage existiert, nachgewiesen werden kann, dass die Mitgliedstaaten keine ausreichende Regelung gewährleisten können und eine Regelung auf europäischer Ebene besser ist als auf nationaler.

Wir werden uns dafür einsetzen, dass EU-Gesetzgebungsvorhaben, die innerhalb der Amtszeit einer EU-Kommission nicht verabschiedet worden sind, verfallen. Auch wollen wir, dass EU-Rechtsakte stärker als bisher auf ihre Verhältnismäßigkeit und Bürgerfreundlichkeit ausgerichtet werden. Mitteilungs- und Berichtspflichten für Unternehmen sind erheblich zu reduzieren.

Wir sind für ein soziales Europa auf marktwirtschaftlicher Grundlage als Ergebnis von Sozialpolitik in nationaler Verantwortung. Grenzüberschreitende EU-Sozialsysteme lehnen wir ab, denn nur so kann der hohe deutsche Standard gewahrt werden.

Wir setzen uns für eine wesentliche Stärkung und für eine gleichberechtigte Verwendung der deutschen Sprache als Arbeitssprache der europäischen Institutionen ein, die auch in der Übersetzungspraxis und bei der Bereitstellung von Übersetzungsdokumenten angewandt wird.

Bundestag und Bundesrat haben die Begleitgesetze zum Lissabon-Vertrag neu gefasst, mit denen ihre Beteiligungs- und Mitwirkungsrechte konkretisiert werden. Wir werden einen aktiven Beitrag dazu leisten, dass diese Gesetze in der neuen Legislaturperiode politisch mit Leben erfüllt und die parlamentarischen Rechte aktiv und umfänglich wahrgenommen werden. Wir werden im Verlauf der Legislaturperiode bewerten, ob die durch die Begleitgesetze eröffneten Möglichkeiten größerer parlamentarischer Kontrolle den Anforderungen der Praxis genügen und gegebenenfalls entsprechende Initiativen ergreifen.

## **Wettbewerb und Binnenmarkt**

Grundlage des Wohlstands in Deutschland ist der unverfälschte Wettbewerb im europäischen Binnenmarkt. Deutschlands Stellung als führende Exportnation beruht auf offenen Märkten in Europa, denn zwei Drittel der deutschen Ausfuhr gehen in EU-Staaten. Nur mit Wettbewerbsfähigkeit und Wirtschaftswachstum gelingt die nachhaltige Schaffung neuer Arbeitsplätze. Protektionismus in jeder Form erteilen wir eine klare Absage.

Der europäische Binnenmarkt ist zum größten Wirtschaftsraum der Welt angewachsen. Er schafft die Voraussetzungen für unseren Sozialstaat und unsere ho-

hen Umweltstandards. Durch funktionierenden Wettbewerb werden Innovation, Wachstum und die Wohlfahrt der Verbraucher gefördert. Wir werden deshalb konsequent an der Vollendung des Binnenmarktes und der Schaffung eines Rahmens für funktionierenden Wettbewerb arbeiten.

Wir werden alle Versuche abwehren, die Unabhängigkeit der EZB in Frage zu stellen, und wir bekennen uns zum Stabilitäts- und Wachstumspakt. Wir sind uns bewusst, dass es einer grundlegenden Neuordnung des Finanzsystems bedarf, die insbesondere die Schaffung einer einheitlichen EU-weiten Bankenaufsicht umfasst.

## **EU-Finanzen**

Die Anstrengungen für tragfähige und generationengerechte öffentliche Finanzen können auch am EU-Haushalt nicht vorbeigehen. Europäischer Mehrwert und Subsidiarität müssen die Richtschnur für die anstehenden Verhandlungen über die Zukunft des EU-Haushalts sein. Wir werden uns für eine nachhaltige und verantwortungsvolle europäische Haushaltspolitik einsetzen. Die vorhandenen Mittel müssen auf strategische Bereiche europäischer Politik konzentriert werden, in denen gemeinsames Handeln erforderlich ist und bessere Ergebnisse liefert als nationales.

Die Beiträge der Mitgliedstaaten an die EU müssen ihrer jeweiligen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen, dürfen jedoch ein Prozent ihres Bruttonationaleinkommens (BNE) nicht überschreiten. Neben den traditionellen Eigenmitteln der EU (Zölle) soll dies die Haupt-Einnahmequelle der EU sein. Zudem muss sichergestellt sein, dass Beitragsgerechtigkeit und faire Lastenverteilung durch Korrekturmechanismen gewährleistet werden.

Eine EU-Steuer oder die Beteiligung der EU an nationalen Steuern und Abgaben lehnen wir ab. Auch darf die EU keine eigenen Kompetenzen zur Abgabenerhebung oder zur Kreditaufnahme für Eigenmittel erhalten.

Deutschland bekennt sich zur Lissabon-Strategie, mit der die EU zum weltweit wettbewerbsfähigsten Raum werden soll. Daran müssen sich alle Ausgaben der EU messen lassen. Daher müssen Mittel aus den Strukturfonds zukünftig noch mehr als bisher auf dieses Ziel ausgerichtet werden.

Wir werden uns dafür einsetzen, die Förderfähigkeit geeigneter Projekte aus dem Förderziel „Regionale Wettbewerbsfähigkeit und Beschäftigung“ („Ziel-2“) auch in der kommenden Förderperiode zu gewährleisten. Bezüglich des Förderziels „Konvergenz“ („Ziel-1“) streben wir an, die Förderung ab 2014 stärker auf die wirklich bedürftigen Regionen zu beschränken und eine Übergangslösung für die aus Ziel-1 herausfallenden Regionen zu finden. Prinzipiell ist jede Förderung befristet und hat degressiven Charakter.

Deutschland wird sich dafür einsetzen, dass – unter Beachtung der geltenden EU-Haushaltsobergrenze – eine schrittweise Neustrukturierung zugunsten von gemeinsamen europäischen Zukunftsprojekten vorgenommen wird, also z.B. für Bereiche wie Transeuropäische Verkehrsnetze, grenzüberschreitende Bildung, Justiz- und Polizeizusammenarbeit, Forschung und Innovation.

Wir werden 2010 Vorschläge erarbeiten, wie diese Umschichtung erfolgen kann. Deutschland wird sich bei den anstehenden EU-Finanzverhandlungen für einen höheren Anteil der Mittel für die Gemeinsame Außen- und Sicherheitspolitik am Unionshaushalt einsetzen. Wir streben an, dass Einsätze der EU im Rahmen der GASP zukünftig zu einem höheren Anteil aus europäischen Mitteln finanziert werden als bisher.

Wir werden uns für volle parlamentarische Beteiligung und Kontrolle beim EU-Haushalt auf europäischer wie auf nationaler Ebene einsetzen. Wir treten für eine lückenlose Offenlegung und Kontrolle der EU-Ausgaben ein. Die Prüfungslücke bei der Verwendung von EU-Geldern muss geschlossen werden.

Wir setzen uns dafür ein, dass die EU-Agenturen einer wirksamen Haushaltskontrolle unterliegen, sie auf ihren Zweck hin überprüft werden vor allem im Hinblick auf die Vermeidung von Doppelstrukturen und ihre Zahl nach Möglichkeit reduziert wird.

### **Erweiterung und Nachbarschaftspolitik**

Wir stehen für eine Erweiterungspolitik mit Augenmaß. Abstriche bei den Kriterien oder gar einen Beitrittsautomatismus zum Beispiel durch Nennung eines Beitrittsdatums vor Abschluss der Verhandlungen darf es nicht geben. Die Erweiterungsverhandlungen werden ergebnisoffen geführt. Die strikte Erfüllung der Kopenhagener Kriterien bleibt Voraussetzung für einen Beitritt. Maßgeblich sind in allen Fällen sowohl die Beitrittsfähigkeit der Kandidaten als auch die Aufnahmefähigkeit der EU.

Deutschland hat ein besonderes Interesse an einer Vertiefung der gegenseitigen Beziehungen zur Türkei und an einer Anbindung des Landes an die Europäische Union. Die 2005 mit dem Ziel des Beitritts aufgenommenen Verhandlungen sind ein Prozess mit offenem Ende, der keinen Automatismus begründet und dessen Ausgang sich nicht im Vorhinein garantieren lässt.

Sollte die EU nicht aufnahmefähig oder die Türkei nicht in der Lage sein, alle mit einer Mitgliedschaft verbundenen Verpflichtungen voll und ganz einzuhalten, muss die Türkei in einer Weise, die ihr privilegiertes Verhältnis zur EU weiter entwickelt, möglichst eng an die europäischen Strukturen angebunden werden.

Wir unterstützen einen Ausbau der EU-Nachbarschaftspolitik. Ziel ist die Förderung einer nachhaltigen demokratischen, wirtschaftlichen, sozialen, rechtsstaatlichen und ökologischen Entwicklung in unserem unmittelbaren Umfeld sowie die Teilhabe dieser Länder an Frieden und Wohlstand. Auf der Grundlage gemeinsamer Werte treten wir für einen Ausbau der Zusammenarbeit mit den Ländern der Östlichen Partnerschaft ein.

### **Erfolgreiche EU-Außenpolitik**

Europa und die EU-Staaten sind international immer dann stark, wenn die EU geschlossen auftritt. Die Schaffung des Amtes eines Hohen Vertreters für die Ge-

meinsame Sicherheits- und Verteidigungspolitik ist ein wichtiger Schritt zu mehr Geschlossenheit in der EU-Außenpolitik.

Wir werden uns dafür einsetzen, dass der Europäische Auswärtige Dienst (EAD) seine Aufgaben wirksam wahrnehmen und über die erforderlichen Mittel und Instrumente verfügen kann. Die inhaltliche Verzahnung der EU-Außenpolitik mit der Außenpolitik der einzelnen Mitgliedstaaten wird am besten durch einen organisatorisch unabhängigen EAD gelingen, in dem Vertreter der Mitgliedstaaten auf allen Ebenen angemessen repräsentiert sind und eine gleichberechtigte Stellung einnehmen.

Die elementaren Fragen der Sicherheit, Verteidigung und Abrüstung in Europa müssen von den Partnern in der Europäischen Union gemeinsam beraten und entschieden werden. Dabei ist auch auf eine möglichst intensive Beteiligung der nationalen Parlamente und des Europäischen Parlaments zu achten.

Die EU sollte eigene Planungs- und Führungsfähigkeiten erhalten. Wo immer möglich sollte die EU ihre Kräfte bündeln, Aufgaben verteilen und Schwerpunkte setzen. Nur so können wir auf die neuen sicherheitspolitischen Bedrohungen richtig reagieren. Europa muss sich in die Lage versetzen, eigenständig Konfliktfällen vorzubeugen und gegebenenfalls gemeinsam, schnell und flexibel zu handeln.

Wir werden uns dafür einsetzen, dass die EU ihr politisches Gewicht für eine neue Abrüstungspolitik in die Waagschale wirft. Wir wollen uns für die Fortentwicklung der gemeinsamen europäischen Sicherheits- und Verteidigungspolitik einsetzen. Langfristiges Ziel bleibt für uns der Aufbau einer europäischen Armee unter voller parlamentarischer Kontrolle.

## **2. Wertegebundene und interessengeleitete Außenpolitik**

Die enge Abstimmung und das gemeinsame Handeln der westlichen Wertegemeinschaft, d.h. der aufgeklärten, rechtsstaatlichen Demokratien dieser Welt, waren und bleiben eines der Erfolgsrezepte deutscher Außenpolitik. Auch in der globalisierten Welt des 21. Jahrhunderts betrachten wir die Idee des Westens als Grundlage und seine Institutionen als Plattform deutscher Außenpolitik. In der Zeit der Globalisierung muss der Westen zu mehr Geschlossenheit finden, um seine Interessen durchzusetzen und gemeinsame Werte zu bewahren.

Deutschlands Mitgliedschaften in der Europäischen Union und den euroatlantischen Institutionen, vor allem der NATO, dienen diesem Interesse ebenso wie das bilaterale Verhältnis zu unserem wichtigsten Partner außerhalb Europas, den Vereinigten Staaten von Amerika. Wir sind entschlossen, die Chancen im transatlantischen Verhältnis zu nutzen und werden deshalb das deutsch-amerikanische Vertrauensverhältnis systematisch stärken. Die enge politische Koordination mit den Vereinigten Staaten sehen wir als Kraftverstärker unserer Interessen, der das Gewicht Deutschlands in Europa und der Welt erhöht. Wir streben eine Intensivierung unserer Wirtschaftsbeziehungen im Rahmen eines Transatlantischen Wirtschaftsraums an.

Unser Verhältnis zu den USA und Kanada wird geprägt von einer einzigartigen Vielfalt an Kontakten beiderseits des Atlantiks. Deshalb wollen wir insbesondere jungen Menschen das jeweils andere Land näher bringen.

Die Nordatlantische Allianz bleibt auch in Zukunft stärkster Anker unserer gemeinsamen Sicherheit. Sie verbindet Europa und Amerika; sie ist das Fundament für die kollektive Verteidigung und verfügt über ein einzigartiges politisches und militärisches Instrumentarium zur Wahrung und Wiederherstellung des Friedens. Sie dient der Erreichung politischer Ziele und umfasst das Angebot zu sicherheitspolitischer Zusammenarbeit, Abrüstung, Vertrauensbildung und friedlicher Konfliktlösung. Mit dem Strategischen Konzept wird die Allianz ihre strategischen Grundlagen an die Herausforderungen der Gegenwart anpassen.

Wir treten dafür ein, dass Blockaden bei der Zusammenarbeit von EU und NATO überwunden werden und das gemeinsame Potential ausgeschöpft werden kann. Wir setzen uns dafür ein, dass der NATO-Rat wieder zum zentralen Ort der sicherheitspolitischen Debatte im Bündnis wird.

Wir wollen, dass die Allianz zu der in der NATO-Russland-Grundakte von 1997 angelegten strategischen Partnerschaft findet und den NATO-Russland Rat als Forum für Fragen gemeinsamer Sicherheit intensiver nutzt. Unser Ziel ist eine euro-atlantische Sicherheitsarchitektur, die auf der Grundlage der bewährten Institutionen, einschließlich der OSZE und des Europarats, eine enge Partnerschaft mit Russland umfasst. Die Bundesregierung will, dass die Allianz ihre Tür für neue Mitglieder grundsätzlich offen hält, und fördert den Ausbau der Partnerschaften.

Wir wollen den hohen Anspruch, zu dem sich die Partner und Mitglieder in NATO, EU, Europarat und OSZE bekennen, insbesondere bei der Behandlung von Krisen und Konflikten zur Geltung bringen und deren Instrumente besser nutzen.

Wir unterstützen mit Nachdruck die von US-Präsident Obama unterbreiteten Vorschläge für weitgehende neue Abrüstungsinitiativen – einschließlich des Zieles einer nuklearwaffenfreien Welt.

Abrüstung und Rüstungskontrolle verstehen wir nicht als einen Verlust an Sicherheit, sondern als zentralen Baustein einer globalen Sicherheitsarchitektur der Zukunft. Wir wollen die Chance nutzen, den globalen Trend neuer Aufrüstungsspiralen umzukehren und wieder in eine Phase substantieller Fortschritte auf den Gebieten der Abrüstung und der Rüstungskontrolle eintreten.

Wir sind davon überzeugt, dass auch Zwischenschritte bei der Erreichung des Zieles einer nuklearwaffenfreien Welt wesentliche Zugewinne an Sicherheit bedeuten können. Es gilt zu verhindern, dass neue Nuklearmächte entstehen, neue nukleare Rüstungswettläufe ausgelöst werden, konventionelle Aufrüstung als Ersatz für die Aufgabe nuklearer Potentiale gesehen wird oder die Technologie zur Herstellung von Massenvernichtungswaffen sowie spaltbares Material in die Hände von Terroristen geraten.

Wir sehen mit Sorge die Erosion der internationalen Vertragsarchitektur im Bereich der Abrüstung und Rüstungskontrolle. Wir sind davon überzeugt, dass Nachfolgeabkommen zu auslaufenden Verträgen ausgehandelt werden müssen und die

bislang ausgebliebene Ratifizierung des Atomteststoppvertrages oder des angepassten KSE-Vertrages nachzuholen ist.

Wir werden uns dafür einsetzen, den Abschluss neuer Abrüstungs- und Rüstungskontrollabkommen international zu unterstützen. Die Überprüfungskonferenz zum Nuklearwaffensperrvertrag im Jahre 2010 wollen wir dafür nutzen, um eine neue Dynamik für vertragsbasierte Regelungen in Gang zu setzen.

In diesem Zusammenhang sowie im Zuge der Ausarbeitung eines strategischen Konzeptes der NATO werden wir uns im Bündnis sowie gegenüber den amerikanischen Verbündeten dafür einsetzen, dass die in Deutschland verbliebenen Atomwaffen abgezogen werden. Mit dem Ziel des Erhalts der Vereinbarungen des KSE-Regimes, einschließlich einer Rückkehr Russlands in das Vertragsregime, sind wir unsererseits zu einer Ratifizierung des A-KSE-Vertrages bereit.

Wir sehen Russland als wichtigen Partner bei der Bewältigung von regionalen und globalen Herausforderungen. Dazu gehören die Konfliktherde in Afghanistan oder im Nahen Osten genauso wie die Abstimmung im E3+3-Rahmen zum Umgang mit dem iranischen Atomprogramm, Fragen des internationalen Terrorismus, des Klimaschutzes oder globaler Seuchen.

Zugleich werden wir Russland dabei unterstützen, den Kurs der Modernisierung des Landes konsequent fortzusetzen und dabei die Defizite bei Menschenrechten, Rechtsstaatlichkeit und Demokratie abzubauen. Wir wollen dazu den zivilgesellschaftlichen Dialog fördern. Wir wollen wirtschaftliche Verbindungen weiter ausbauen und langfristige, verlässliche Energiepartnerschaften ohne einseitige Abhängigkeiten schaffen. Die berechtigten Interessen unserer Nachbarn werden wir bei der Gestaltung unserer bilateralen Beziehungen mit Russland berücksichtigen.

### **3. Deutschland in internationaler Verantwortung**

#### **Asien**

Wir werden Asien in unserer Außenpolitik den Rang einräumen, der diesem Kontinent aufgrund seiner beschleunigt wachsenden Bedeutung zukommt. Dieses Bedeutungswachstum begreifen wir in erster Linie als Chance, ohne die dadurch entstehenden Herausforderungen zu übersehen.

Asien ist die wirtschaftlich dynamischste Region der Welt; darüber hinaus ist die Mitwirkung Asiens für die Lösung globaler Probleme wie des Klimawandels, der Sicherung der Rohstoff- und Energieversorgung oder der Neuordnung des internationalen Finanzsystems unverzichtbar. Aktive Beiträge vor allem unserer großen Partner China, Indien und Japan hierfür und für die Lösung regionaler Konflikte und Krisenherde werden wir auf der Grundlage eines partnerschaftlichen Verhältnisses einfordern. Bestehende Ansätze zu regionaler Kooperation werden wir nach Kräften fördern und unterstützen; dies gilt insbesondere für ASEAN sowie die EU-ASEM-Kooperation.

In dem Dialog mit den Ländern Asiens spielen die Zivilgesellschaften eine bedeutende Rolle; die Förderung politischer Partizipation ist uns ein wichtiges Anliegen. Wir werden den Rechtsstaatsdialog mit China fortführen und intensivieren.

## **Lateinamerika**

Die Partnerschaft zwischen Deutschland, Lateinamerika und der Karibik baut auf gemeinsamen Werten auf. Wir teilen ein kulturelles Erbe und Erfahrungen aus langjähriger Zusammenarbeit auf politischem, wirtschaftlichem, kulturellem und wissenschaftlich-technologischem Gebiet. Die Volkswirtschaften der EU und Lateinamerikas sind in hohem Maße komplementär. Wir wollen ein ressortübergreifendes Konzept zur langfristigen Ausgestaltung unserer Lateinamerikapolitik erarbeiten.

Innerhalb der EU werden wir auf Kohärenz und ein abgestimmtes Vorgehen der Mitgliedstaaten drängen. Gemeinsam mit unseren Partnern im Gemeinsamen Markt Südamerikas (Mercosur) streben wir einen zeitnahen Abschluss der Doha-Welthandelsrunde an. Subregionale und bilaterale Ansätze schließen wir als Alternative nicht aus. Dabei werden wir die Förderung demokratischer Strukturen und der Rechtsstaatlichkeit zu einem Schwerpunkt machen.

## **Afrika**

Wir streben ein neues ressortübergreifendes Afrika-Konzept an, das den sicherheitspolitischen, gesellschaftlichen, ökologischen und ökonomischen Herausforderungen ebenso Rechnung trägt wie den großen Entwicklungspotentialen auf unserem Nachbarkontinent. Unser Ziel ist eine selbsttragende Entwicklung in möglichst vielen Regionen und bei der Bewältigung großer Herausforderungen wie Armut, Nahrungsmittelknappheit, Epidemien, Flüchtlingsströmen, mangelnder Rechtsstaatlichkeit, politischem Extremismus oder Umweltzerstörung.

Wir bekennen uns zur Unterstützung der afrikanischen Sicherheitsbemühungen und beteiligen uns im Rahmen der Vereinten Nationen und der Europäischen Union an Friedensinitiativen. Für eine dauerhafte Stabilisierung des Kontinents setzen wir auf eine starke Afrikanische Union als wichtiger Baustein afrikanischer Eigenverantwortung. Die Bundesregierung wird auf der Grundlage der im Dezember 2005 verabschiedeten Afrika-Strategie der EU gezielte Beiträge hierzu leisten.

## **Naher Osten**

Wir bekennen uns zur besonderen Verantwortung Deutschlands gegenüber Israel als jüdischem Staat. Wir bekräftigen das überragende Interesse Deutschlands und Europas an Frieden, Stabilität und demokratischer Entwicklung im Nahen und Mittleren Osten. Im Nahostfriedensprozess treten wir mit Nachdruck für eine Zwei-Staaten-Lösung ein: für einen Staat Israel, der von allen Nachbarn anerkannt wird und dessen Bürger in Frieden und Sicherheit leben können, sowie für einen lebensfähigen palästinensischen Staat, dessen Bürger ihr Schicksal in Würde und Frieden selbst bestimmen können.

Wir setzen uns für einen umfassenden regionalen Verhandlungsansatz im Nahen Osten ein, der auf vergangenen Friedensinitiativen aufbaut. Nach dem Vorbild des KSZE-Prozesses sowie auf Grundlage der Roadmap und des Annapolis-Prozesses werben wir für eine Wiederbelebung und Fortsetzung eines Konferenzansatzes im Nahen Osten, bei dem neben den regional beteiligten Konfliktparteien

die USA, EU, Russland und die Vereinten Nationen an einen Tisch gebracht werden.

Ferner werden wir uns dafür einsetzen, dass die Souveränität und innere Stabilisierung des Libanon weiter gestärkt wird und sich im Irak die Demokratie weiter entwickelt und der Wiederaufbau voranschreitet.

## **Iran**

Mit unseren Partnern bei den Verhandlungen der E3+3 werden wir weiter dazu beitragen, dass der Iran nicht in den Besitz von Atomwaffen gelangt. Dabei setzen wir auf einen Verhandlungsansatz, sind in Absprache mit unseren Partnern wenn nötig auch zu härteren gemeinsamen Sanktionsmaßnahmen bereit. Wir erwarten, dass der Iran volle Transparenz über sein Nuklearprogramm herstellt. Es muss sichergestellt werden, dass das Recht auf zivile Nutzung der Kernenergie auch vom Iran so wahrgenommen wird, dass sich hieraus keine Sicherheitsrisiken für andere Staaten ergeben.

## **Afghanistan**

Wir verstehen unser Engagement in Afghanistan als eine Aufgabe von besonderem nationalen Interesse: Es dient der Sicherheit der Menschen in unserem Land. Es ist Ausdruck unserer Solidarität mit den leidgeprüften Menschen in Afghanistan. Und es bekräftigt unsere Verlässlichkeit als gestaltendes Mitglied in der Nordatlantischen Allianz und den Vereinten Nationen. Die Bundesregierung wird auch weiterhin einen der Bedeutung dieser Aufgabe angemessenen Beitrag leisten.

Dazu werden wir gemeinsam mit unseren Verbündeten in Kürze auf einer internationalen Konferenz unsere Strategie gemeinsam mit den Vertretern Afghanistans auf eine neue Grundlage stellen. Wir erwarten dabei, dass die afghanische Regierung ihre Verpflichtung zu guter Regierungsführung, zum Schutz der Menschenrechte und zur Bekämpfung der Drogen-Kriminalität sowie der Korruption bekräftigt und den Worten Taten folgen lässt. In Abstimmung mit unseren Partnern werden wir die Verantwortung an die Autoritäten des Landes schrittweise übergeben.

Wir halten dabei am Konzept der Vernetzten Sicherheit fest: Ohne Sicherheit gibt es keinen Aufbau, ohne Aufbau keine Sicherheit. Zentrale Bedeutung hat der zivile Aufbau und die zielgerichtete Fortsetzung der entwicklungspolitischen Maßnahmen. Je früher die afghanische Regierung im Land selbst Sicherheit gewährleisten kann, desto früher können wir in Abstimmung mit unseren Partnern den schrittweisen Abzug beginnen. Wir werden unsere Strategie der Übergabe in Verantwortung entschieden voran bringen und deshalb unsere Anstrengungen unter anderem bei der Europäischen Polizeimission EUPOL, beim nachhaltigen Aufbau und bei der Ausbildung der afghanischen Sicherheitskräfte deutlich verstärken.

Wir sind überzeugt, dass für Frieden und Entwicklung in Afghanistan auch die regionale Zusammenarbeit, allen voran ein konstruktives, von Vertrauen getragenes Verhältnis zwischen Afghanistan und Pakistan, maßgeblich ist. Wir wollen unseren Beitrag leisten, diese Beziehungen zu verbessern und die umfassende Stabilisierung des pakistanischen Staates zu fördern.



Wir wollen die ressortübergreifenden Anstrengungen der Bundesregierung bündeln und das Afghanistan-Konzept der Bundesregierung mit konkreten Vorgaben umsetzen. Für die Abstimmung mit unseren internationalen Partnern wird die Bundesregierung auf Vorschlag des Auswärtigen Amtes und in Abstimmung mit allen betroffenen Ressorts einen Sonderbotschafter ernennen. Dieser berichtet den für Afghanistan im Konzept der Vernetzten Sicherheit verantwortlichen Bundesministern, die gemeinsam einen Kabinettsausschuss bilden.

#### **4. Internationale Einsätze und Instrumente deutscher Sicherheitspolitik**

Wir handeln militärisch nur dann, wenn wir dies im Rahmen der VN, der NATO oder der EU sowie aufgrund einer völkerrechtlichen Legitimation tun können. Unberührt davon bleibt das Recht auf Selbstverteidigung. Von unserer Kultur der Zurückhaltung werden wir uns weiterhin leiten lassen.

Bei der internationalen Krisenprävention und -bewältigung stehen bei uns politische und diplomatische Bemühungen an erster Stelle, dennoch wächst die Bedeutung des Einsatzes ziviler Kräfte von Polizei und Justiz. Wir müssen gemeinsam mit unseren Partnern darauf vorbereitet sein, mit diesen Mitteln krisenhaften Entwicklungen frühzeitig entgegenzusteuern und bei Ausbruch von Krisen schnell und verlässlich zu handeln.

Zur nachhaltigen Stabilisierung von Krisenregionen sind Aufbau und rechtsstaatliche Ausbildung örtlicher Polizeikräfte ein Schlüsselement. Wir werden deshalb unsere Fähigkeiten für polizeiliche Beiträge stärken durch den Aufbau entsprechender Einheiten bei der Bundespolizei und durch einen von den Ländern zur Verfügung gestellten Pool, der für internationale Verwendungen bereit steht.

Wir bekennen uns zum Ansatz einer Vernetzten Sicherheitspolitik. Dies erfordert moderne und leistungsfähige Streitkräfte und geeignete zivile Instrumente zur internationalen Konfliktvorsorge und -bewältigung sowie eine noch engere Integration und Koordinierung. In künftige Mandate für Einsätze im Ausland werden wir konkrete Benennungen der zu leistenden Aufgaben sowie deren Zuteilung auf die verantwortlichen Ressorts aufnehmen.

Im Rahmen der Vereinten Nationen werden wir auf eine schrittweise Reduzierung unseres deutschen Beitrages zur Maritime Task Force UNIFIL mit der Perspektive der Beendigung hinwirken.

Im Zusammenhang mit der Piraterie- und Terrorismusbekämpfung am Horn von Afrika werden wir die Bemühungen um eine bessere Koordinierung der Einsätze fortsetzen und eine kritische Überprüfung der Vielzahl der Mandate mit dem Ziel der Reduzierung vornehmen.

Vor dem Hintergrund der globalen Bedrohung durch die Piraterie streben wir die Errichtung einer Kammer zur Verfolgung von Piraterie beim Internationalen Strafgerichtshof an.

Die Bundesregierung wird den Deutschen Bundestag regelmäßig über die laufenden Einsätze deutscher Streitkräfte informieren und so die Voraussetzungen für deren angemessene parlamentarische Kontrolle schaffen.

Soweit mit den Regelungen des Parlamentsbeteiligungsgesetzes eine jeweils zeitnahe und ausreichende Information des Parlaments in besonderen Fällen durch die Bundesregierung nicht sichergestellt werden kann, legen die Koalitionsfraktionen Initiativen zur Änderung des Parlamentsbeteiligungsgesetzes oder zur Schaffung eines Vertrauensgremiums vor.

Zudem werden wir dafür Sorge tragen, dass zusätzliche einsatzbedingte Aufwendungen für kurzfristige und unvorhersehbare Verpflichtungen der Sicherheitskräfte im Zusammenhang mit internationalen Einsätzen künftig aus dem Einzelplan 60 (Allgemeine Finanzverwaltung) finanziert werden.

Schließlich werden wir die Bundesakademie für Sicherheitspolitik (BAKS), das Zentrum für Internationale Friedenseinsätze (ZIF) und die Führungsakademie der Bundeswehr (FüAkBw) verstärkt nutzen, um Führungskräfte von Bund und Ländern sowie der Wirtschaft, Wissenschaft und Medien weiterzubilden und die Prinzipien der Vernetzten Sicherheitspolitik kontinuierlich weiterzuentwickeln.

## **5. Für eine leistungsstarke und moderne Bundeswehr**

Die Bundeswehr ist ein wesentliches Instrument deutscher Friedenspolitik. Wir wollen auch in Zukunft eine leistungsfähige Bundeswehr als unverzichtbares Instrument für den Schutz Deutschlands und seiner Menschen ebenso wie für die internationale Krisenvorsorge und Konfliktbewältigung erhalten.

Die Wehrpflicht hatte in den letzten Jahrzehnten ihre Berechtigung und sich bewährt. Seit dem Ende des kalten Krieges haben sich die sicherheitspolitische Lage, Auftrag und Aufgabenspektrum der Bundeswehr grundlegend verändert. Diesen Veränderungen ist angemessen Rechnung zu tragen.

Die Koalitionsparteien halten im Grundsatz an der allgemeinen Wehrpflicht fest mit dem Ziel, die Wehrdienstzeit bis zum 1. Januar 2011 auf sechs Monate zu reduzieren.

Der Bundesminister der Verteidigung setzt eine Kommission ein, die bis Ende 2010 einen Vorschlag für Eckpunkte einer neuen Organisationsstruktur der Bundeswehr, inklusive der Straffung der Führungs- und Verwaltungsstrukturen, zu erarbeiten hat.

Die Bundesregierung bekennt sich zur Inneren Führung und zum Leitbild vom Staatsbürger in Uniform. Unsere Soldatinnen und Soldaten müssen sich auf den Rückhalt in der Gesellschaft verlassen können. Ihren Leistungen für die Sicherheit unseres Landes gebührt hohe Anerkennung.

Unsere Fürsorgepflicht gilt in besonderem Maße den in Ausübung ihres Dienstes zu Schaden Gekommenen und ihren Familien. Für in Folge belastender Ereignisse traumatisierte Soldatinnen und Soldaten wird die Einrichtung eines Traumazentrums mit Priorität verfolgt.

Zudem verständigen sich die Koalitionspartner vor dem Hintergrund des demografischen Wandels darauf, mit Blick auf die personelle Einsatzfähigkeit ein Maßnahmenpaket zur Steigerung der Attraktivität des Dienstes in der Bundeswehr bis Ende 2010 vorzulegen. Es wird sich hierbei u. a. um die Verbesserung der Vereinbarkeit von Familie und Dienst, die Schaffung von Kinderbetreuungsmöglichkeiten, die Reduzierung der Versetzungshäufigkeit und die zügige Fortführung der Modernisierung „Kasernen-West“ handeln.

Darüber hinaus gehende Änderungen, wie die Schaffung eines neuen Laufbahnrechts, werden realisiert.

Wir schaffen eine zentrale Zuständigkeit der Justiz für die Verfolgung von Straftaten von Soldaten, die diesen in Ausübung ihres Dienstes im Ausland vorgeworfen werden.

### **Wehrtechnische Industrie und Rüstungskoooperation**

Eine leistungsfähige nationale wehrtechnische Industrie ist für uns von hoher sicherheits- und wirtschaftspolitischer Bedeutung. Sie bleibt Grundlage für eine aufgabengerechte Ausrüstung der Bundeswehr, die zunehmend nur über internationale Kooperation gewährleistet werden kann.

Die Soldatinnen und Soldaten der Bundeswehr brauchen für ihren gefährlichen Auftrag bis hin zum Gefecht die bestmögliche Ausrüstung.

Beim Rüstungsprojekt A 400 M besteht die Koalition auf vollständiger Erfüllung des Vertrages. Der strategische Lufttransport wird sicher gestellt. Bei dem zu beschaffenden Eurofighter haben sich die Koalitionsparteien darauf geeinigt, zukünftige Exporte auf die noch in der Tranche 3b zu beauftragende Stückzahl anrechnen zu lassen.

Bei der Beschaffung wehrtechnischen Materials werden wir Strukturen zur Sicherstellung von Rechtsbeachtung und -befolgung schaffen.

Die Sicherung technologischer Kompetenz und hochwertiger Arbeitsplätze in Deutschland ist der Bundesregierung ein wichtiges Anliegen. Wir werden daher ressortübergreifend Maßnahmen zur Erhaltung ausgewählter wehrtechnischer Kernfähigkeiten festlegen und umsetzen.

Wir halten an den derzeit geltenden Rüstungsexportbestimmungen fest und setzen uns weiter für eine Harmonisierung der Rüstungsexportrichtlinien innerhalb der EU ein. Wir treten für faire Wettbewerbsbedingungen in Europa ein und bekräftigen den Offset-Verhaltenskodex der Europäischen Verteidigungsagentur.

## **6. Menschenrechte schützen – Rechtsstaatlichkeit fördern**

Die Glaubwürdigkeit Deutschlands steht in direktem Zusammenhang mit dem konsequenten Eintreten für die Menschenrechte in der Außen- und Entwicklungspolitik. Ihre Einhaltung ist das Fundament für die demokratische, wirtschaftliche und kulturelle Entwicklung jedes Landes. Körperliche und geistige Unversehrtheit, Gedanken- und Meinungsfreiheit und die Freiheit von Diskriminierung sind unveräußerliche Prinzipien unserer Menschenrechtspolitik. Wir wenden uns auch in un-

seren auswärtigen Beziehungen gegen jegliche Benachteiligung aufgrund von Religion, ethnischer Herkunft, Geschlecht oder sexueller Orientierung.

Der Rechtsstaatsdialog und Maßnahmen zur Stärkung der Zivilgesellschaft sind wichtige Instrumente unserer Menschenrechtspolitik, deren Wirkung kontinuierlich überprüft werden muss. Ebenso kontinuierlich wird sich die Bundesregierung weltweit für Religionsfreiheit einsetzen und dabei ein besonderes Augenmerk auf die Lage christlicher Minderheiten legen.

In unserem Regierungshandeln treten wir für die weltweite Abschaffung von Todesstrafe, Folter und unmenschlicher Behandlung ein. Insbesondere Menschenhandel, Kinderarbeit, der Einsatz von Kindersoldaten, Zwangsprostitution, Zwangsheirat und Praktiken wie Genitalverstümmelung müssen geächtet und international verboten werden. Wir sehen in der Globalisierung eine Chance, den Menschenrechten weltweit zur Durchsetzung zu verhelfen und befürworten Zertifizierungsmaßnahmen und Initiativen verantwortungsvoller Unternehmensführung. In Partnerschaftsabkommen werden wir den Schutz der Menschenrechte berücksichtigen und ihre Umsetzung verfolgen.

Wichtige Pfeiler internationaler Menschenrechtspolitik sind die internationalen Menschenrechtsschutzsysteme. Der Europarat mit dem Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) sowie der Internationale Strafgerichtshof (IStGH) sind unentbehrliche Instrumente im Kampf gegen Menschenrechtsverletzungen. Insbesondere der EGMR bedarf stärkerer Unterstützung, da viele anhängige Klagen wegen mangelnder finanzieller Ressourcen nur sehr spät oder gar nicht bearbeitet werden können.

Wir setzen uns für eine Evaluierung des Rom-Statuts zum IStGH ein, mit dem Ziel, Strafbarkeitslücken zu schließen. Wir bekennen uns zu den völkerrechtlichen Verpflichtungen Deutschlands und treten für eine bessere Durchsetzung des Völkerstrafgesetzbuchs ein. Wir unterstützen die Bestrebungen, in Nürnberg ein Institut zur Durchsetzung der Nürnberger Prinzipien zum Völkerstrafrecht einzurichten.

Der Menschenrechtsrat der Vereinten Nationen darf nicht zum Spielfeld nationaler Machtinteressen werden, sondern soll sich als internationales Sprachrohr gegen Menschenrechtsverletzungen etablieren. Wir werden die Menschenrechtsdimension der OSZE fortentwickeln und die Stellung des OSZE-Büros für demokratische Institutionen und Menschenrechte (ODIHR) stärken.

## **7. Auswärtige Kultur- und Bildungspolitik**

Die Auswärtige Kultur- und Bildungspolitik ist eine tragende Säule der deutschen Außenpolitik. Einer gezielten Auswärtigen Kultur- und Bildungspolitik kommt im Zeitalter der Globalisierung eine immer größere Bedeutung zu. Deutsche Kultureinrichtungen wie das Deutsche Archäologische Institut, die Goethe-Institute, der DAAD, die Humboldt-Stiftung und die deutschen Auslandsschulen sowie Wissenschaftskooperationen und entsprechende Zukunftsprojekte, wie zum Beispiel die Deutsch-Türkische Universität in Istanbul, sind Brücken unserer werteorientierten Außenpolitik.

Der Förderung der deutschen Sprache im Ausland werden wir besondere Beachtung beimessen. Die Auswärtige Kultur- und Bildungspolitik soll Deutschland in seiner Vielfalt darstellen und das Interesse an unserem Land, unserer Sprache und unserer Geschichte und Kultur fördern. Dies sind die Grundvoraussetzungen für gute und vertrauensvolle Beziehungen zwischen Deutschland und seinen Partnern. Heute begreift Deutschland seine Auswärtige Kultur- und Bildungspolitik noch stärker als Beitrag zur Krisenprävention, Menschenrechtsschutz und Freiheitsförderung.

Dem Dialog mit dem Islam messen wir besondere Bedeutung zu. Wir achten und schätzen die reiche kulturelle Tradition der islamischen Welt und setzen uns für ein friedliches Miteinander der westlichen Demokratien mit den islamisch geprägten Staaten ein. Islamisch geprägte Gesellschaften müssen ihren eigenen Weg in die und in der Moderne finden. Dabei ist es in unserem Interesse, die moderaten Kräfte in ihrem Streben nach Rechtsstaatlichkeit und Demokratie zu unterstützen. Islamistischer Terrorismus ist zunächst eine Bedrohung für die islamisch geprägten Gesellschaften selbst, aber auch für uns.

In unserer Auswärtigen Kultur- und Bildungspolitik nehmen die innereuropäischen sowie transatlantischen Beziehungen eine besondere Rolle ein. Wir wollen diese Beziehungen durch verstärkten Kultur- und Wissensaustausch stärken. Zudem betrachten wir es als Aufgabe der Auswärtigen Kultur- und Bildungspolitik, auch die europäische Identität zu stärken und somit zur weiteren innereuropäischen Integration einen wertvollen Beitrag zu leisten. Mittel- und langfristig streben wir zwischen den EU-Mitgliedstaaten in der Auswärtigen Kultur- und Bildungspolitik Synergien in Form gemeinsamer Programme und Strukturen und der Entwicklung kooperativer europäischer Kulturinstitute an. Wir werden die Auswärtige Kultur- und Bildungspolitik finanziell bestmöglich ausstatten und verstehen dies als langfristige politische, kulturelle und wirtschaftspolitische Investition.

Die mediale Präsenz Deutschlands in der Welt durch die Deutsche Welle muss verstärkt werden. Hierzu können Programmangebote öffentlich-rechtlicher und privater Medienunternehmen einen Beitrag leisten. Bei der Vergabe der Mittel aus der ODA-Quote soll die Deutsche Welle stärker berücksichtigt werden.

## **8. Entwicklungszusammenarbeit**

In der Verfolgung der Ziele unserer Entwicklungspolitik kommen unsere Werte und Interessen gleichermaßen zum Ausdruck. Dabei sind rechtsstaatliche Mindeststandards und die Einhaltung der Menschenrechte zur berücksichtigen.

Ziel der Entwicklungspolitik ist eine nachhaltige Bekämpfung von Armut und Strukturdefiziten im Sinne der Millenniumserklärung der Vereinten Nationen. Die Stärkung guter Regierungsführung, der Eigenverantwortung und der Selbsthilfekräfte in den Entwicklungsländern werden zentrale Bestimmungselemente für unsere Entwicklungspolitik sein. Dies erfordert die intensive Einbindung und Stärkung aller in der Entwicklungsarbeit Tätigen – insbesondere der Kirchen, Stiftungen und Nichtregierungsorganisationen – wie auch eine engere Kooperation mit der deutschen Privatwirtschaft. Den politischen Stiftungen kommt dabei eine herausgehobene Funktion zu.

Unter dem Motto „Hilfe zur Selbsthilfe“ und dem Gesichtspunkt der Ernährungssouveränität werden wir uns für ein nachhaltiges internationales Engagement zur Stärkung der Landwirtschaft und der ländlichen Räume in Entwicklungsländern einsetzen.

Wir wollen die Wirksamkeit der Entwicklungspolitik steigern und sie durch eine Schärfung des Profils, Akzentuierung der wirtschaftlichen Zusammenarbeit, klare nationale und internationale Arbeitsteilung nach den Prinzipien der Erklärung von Paris, Steigerung der Kohärenz sowie durch eine effizientere Gestaltung der bilateralen, multilateralen und europäischen Organisationsstrukturen und Instrumente neu ausrichten.

Wir werden uns auf folgende Schlüsselsektoren konzentrieren: Gute Regierungsführung, Bildung/Ausbildung, Gesundheit, ländliche Entwicklung, Klima-, Umwelt- und Ressourcenschutz sowie die wirtschaftliche Zusammenarbeit (Ausbau/Schutz des Privatsektors, z.B. mittels PPP, Mikrofinanzsystemen und Infrastrukturförderung). Die bisherigen Zusagen Deutschlands für die Bewahrung der biologischen Vielfalt und die Bekämpfung von Klimawandel und Hunger sollen konsequent umgesetzt und auch künftig bedarfsgerecht gestaltet werden.

Wir werden im Kontext der europäischen und internationalen Arbeitsteilung in der bilateralen Entwicklungszusammenarbeit (ODA) Deutschlands mit einer begrenzten Zahl von Partnerländern zusammenarbeiten. Bei der flexiblen Anpassung werden die Kriterien gute Regierungsführung, Bedürftigkeit, Signifikanz unserer Hilfe, Gefahrenquellen und strategische Partnerschaft wichtige Gesichtspunkte sein.

In der Zusammenarbeit mit fragilen und zerfallenden Staaten und Ländern mit schlechter Regierungsführung wollen wir Konzepte entwickeln, um situationsgerecht in ausgewählten Staaten Transformationsprozesse zu unterstützen. Krisen- und Katastrophenvorsorge sollen übergreifend gestaltet werden.

Wir werden die Zusammenarbeit mit Schwellenländern zu Partnerschaften für eine nachhaltige Gestaltung der Globalisierung in gegenseitiger Verantwortung weiterentwickeln, insbesondere Dreieckskooperationen fördern. Wir werden uns vor allem in Feldern hohen gemeinsamen Interesses, wie z.B. Rechtsstaatsförderung, Umwelt- und Klimaschutz sowie Wissenschaftskooperation engagieren. Die eingesetzten Instrumente sollen zu möglichst marktnahen Konditionen schrittweise gegen Entgelt angeboten werden.

Wir werden uns für einen schnellen und entwicklungsorientierten Abschluss der Welthandelsverhandlungen einsetzen, sowie den Abbau der Agrarsubventionen und die Beendigung handelsverzerrender Fördermaßnahmen im Rahmen der WTO-Verhandlungen, den Süd-Süd-Handel und regionale Wirtschaftspartnerschaften fördern und durch Handelshilfen dazu beitragen, dass Entwicklungsländer an der wirtschaftlichen Globalisierung Teil haben können.

Kredite werden wir insbesondere unter Berücksichtigung der Schuldentragfähigkeit geben. Entschuldungen von Entwicklungsländern werden wir nur unter der Voraussetzung einer transparenten Haushaltsführung, der Bekämpfung von Korruption und Misswirtschaft sowie des Aufbaus einer soliden Wirtschaftsstruktur und der Stärkung der Eigenfinanzierung der Entwicklungsländer gewähren. Wir

setzen uns zudem für die Implementierung einer internationalen Insolvenzordnung ein.

### **Struktur der Entwicklungszusammenarbeit**

Wir wollen die Schlagkraft der deutschen Entwicklungspolitik erhöhen, um die Wirksamkeit und Zielgenauigkeit des Mitteleinsatzes zu verbessern, insbesondere durch Auflösung von Doppelstrukturen in Regierung und Durchführung.

Die Reform der Durchführungsstrukturen soll mit der Zusammenführung der Organisationen der Technischen Zusammenarbeit (TZ) beginnen und mit Mechanismen zur besseren Verknüpfung von technischer und finanzieller Zusammenarbeit verbunden werden. Die Entscheidung über die Strukturen der TZ wollen wir, gegebenenfalls unterstützt durch externe Beratung durch den Bundesrechnungshof, innerhalb des ersten Jahres der Legislaturperiode treffen. Zur Verbesserung der Steuerungsfähigkeit der deutschen Entwicklungspolitik werden wir die Organisationsstrukturen reformieren, die durch Abbau von Doppelstrukturen entstehenden Synergien dazu nutzen, externes Personal durch Dienstkräfte zu ersetzen sowie die Außenstruktur des für die Entwicklungspolitik zuständigen Ressorts und die Präsenz in multilateralen und europäischen Strukturen verbessern.

### **Architektur der internationalen Entwicklungszusammenarbeit**

Die Überprüfung der entwicklungspolitischen Effizienz und Koordinierungsfähigkeit multilateraler Institutionen wird die Basis für unsere Initiativen zur Reform der internationalen Entwicklungsarchitektur hin zu klar definierter Aufgabenstruktur und darauf basierender Arbeitsteilung sein.

Wir halten eine grundlegende Reform der EU-Entwicklungspolitik hin zu mehr Kohärenz, Komplementarität und Subsidiarität für erforderlich und wollen den EU-Verhaltenskodex im Hinblick auf Prinzipien zur schlüssigen Arbeitsteilung überprüfen. Wir werden auf eine wirkungsvolle parlamentarische Begleitung des laufenden Europäischen Entwicklungsfonds (EEF) hinwirken und im Rahmen einer neuen Finanziellen Vorausschau auf die Integration des 11. EEF in den Haushalt der EU hinarbeiten. Diese Integration muss mit dem deutschen entwicklungspolitischen Instrumentarium verzahnt werden. Wir wollen die unterschiedliche Behandlung von Entwicklungsländern Afrikas, der Karibik und des Pazifiks im Vergleich zu Entwicklungsländern anderer Weltregionen beenden und streben eine einheitliche Entwicklungszusammenarbeit der EU an.

Wir wollen eine Verteilung der bilateralen sowie der europäischen und multilateralen deutschen Leistungen im Verhältnis von zwei Dritteln zu einem Drittel erreichen, um die Gestaltungsmöglichkeiten der deutschen Entwicklungspolitik zu erweitern und den Wirkungsgrad der eingesetzten Haushaltsmittel zu erhöhen.

Wir wollen trotz Finanzkrise die internationalen Verpflichtungen zur schrittweisen Erhöhung der deutschen öffentlichen Entwicklungsleistungen auf 0,7% des BSP einhalten. Wir werden uns diesem Ziel verantwortlich im Rahmen des Bundeshaushaltes annähern. Eine Erhöhung der entwicklungspolitischen Mittel muss mit einer Effizienzsteigerung des entwicklungspolitischen Instrumentariums und der

Absorptionsfähigkeit in den Entwicklungsländern einhergehen. Ein wichtiges Anliegen ist für uns auch die Stärkung der Eigenfinanzierung der Entwicklungsländer.

Budgethilfe und Entschuldung werden nur nach strengen, transparenten Vergabekriterien gewährt und fortlaufend überprüft.



## **VI. ARBEITSWEISE DER KOALITION**

### **1. Kooperation der Parteien**

Diese Koalitionsvereinbarung gilt für die Dauer der 17. Wahlperiode. Die Koalitionspartner verpflichten sich, diese Vereinbarung im Regierungshandeln umzusetzen. Die Partner tragen für die gesamte Politik der Koalition gemeinsam Verantwortung.

Die Koalitionspartner CDU, CSU und FDP werden ihre Arbeit in Parlament und Regierung laufend und umfassend miteinander abstimmen und zu Verfahrens-, Sach- und Personalfragen Konsens herstellen. Die Koalitionspartner treffen sich regelmäßig zu Beginn einer jeden Sitzungswoche zu Koalitionsgesprächen im Koalitionsausschuss. Darüber hinaus tritt er auf Wunsch eines Koalitionspartners zusammen. Er berät Angelegenheiten von grundsätzlicher Bedeutung, die zwischen den Koalitionspartnern abgestimmt werden müssen, und führt in Konfliktfällen Konsens herbei. Ihm gehören an die Parteivorsitzenden, die Fraktionsvorsitzenden, die Generalsekretäre, die 1. Parlamentarischen Geschäftsführer, der Chef des Bundeskanzleramtes, der Bundesfinanzminister und ein weiteres von der FDP zu benennendes Mitglied.

### **2. Kooperation der Fraktionen**

Im Bundestag und in allen von ihm beschickten Gremien stimmen die Koalitionsfraktionen einheitlich ab. Das gilt auch für Fragen, die nicht Gegenstand der vereinbarten Politik sind. Wechselnde Mehrheiten sind ausgeschlossen. Über das Verfahren und die Arbeit im Parlament wird Einvernehmen zwischen den Koalitionsfraktionen hergestellt. Anträge, Gesetzesinitiativen und Anfragen auf Fraktionsebene werden gemeinsam oder, im Ausnahmefall, im gegenseitigen Einvernehmen eingebracht.

### **3. Bundesregierung**

#### **3.1 Arbeit im Kabinett**

Im Kabinett wird in Fragen, die für einen Koalitionspartner von grundsätzlicher Bedeutung sind, keine Seite überstimmt. Ein abgestimmtes Verhalten in den Gremien der EU wird sichergestellt. In allen Ausschüssen des Kabinetts und in allen vom Kabinett beschickten Gremien sind die Koalitionspartner nach einem grundsätzlich festgelegten Schlüssel vertreten. Die Besetzung von Kommissionen, Beiräten usw. beim Kabinett erfolgt im gegenseitigen Einvernehmen nach einem grundsätzlich festgelegten Schlüssel.

#### **3.2 Ressortverteilung**

CDU und CSU stellen die Bundeskanzlerin und die Minister in den folgenden Bereichen; Innen; Finanzen; Verteidigung; Arbeit und Soziales; Bildung und Forschung; Familie, Senioren, Frauen und Jugend; Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz; Verkehr, Bau und Stadtentwicklung; Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit; Minister für besondere Aufgaben im Bundeskanzleramt;

Die FDP stellt die Minister in den folgenden Bereichen: Auswärtiges; Justiz; Wirtschaft und Technologie; Gesundheit; Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung;

Das Vorschlagsrecht für die jeweiligen Ämter liegt bei den verantwortlichen Parteien.

Gutachten zur geplanten  
Steuerfreiheit von Leistungen  
nach § 4 Nrn. 21 und 22 UStG  
(i. d. F. des Kabinettsbeschluss  
des Jahressteuergesetzes  
2013 vom 23. Mai 2012)

erstellt im Auftrag des  
Verbands Deutscher Zeitschriftenverleger e. V.  
Markgrafenstraße 15  
10969 Berlin

von Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski  
Hamburg

1. August 2012

## Inhalt

<b>Kurzzusammenfassung .....</b>	<b>4</b>
<b>I. Geplante Regelung.....</b>	<b>5</b>
I.1 Gesetzeswortlaut .....	5
I.2 Begründung des Gesetzentwurfs .....	7
<b>II. Vereinbarkeit mit dem Vorgaben der Mehrwertsteuersystem-richtlinie.....</b>	<b>8</b>
II.1 Bindungswirkung der Richtlinie .....	8
II.2 Auswirkungen auf die Handlungsmöglichkeiten des deutschen Gesetzgebers .....	11
II.3 Vereinbarkeit mit der Richtlinie .....	14
II.3.1 Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL.....	14
II.3.2 Durchführungsverordnung vom 15. März 2011.....	17
II.3.3 Auslegung des Wortlauts durch den EuGH .....	18
II.3.4 Ausnahmemöglichkeiten für die nationalen Gesetzgeber nach Art. 133 MwStSystRL .....	25
II.3.5 Vorgaben des Art. 134 MwStSystRL .....	28
II.3.6 Würdigung des Zusammenhangs zwischen den Art. 132 – 134 MwStSystRL.....	30
<b>III. Lösung in Übereinstimmung mit der Richtlinie und deren Interpretation durch den EuGH .....</b>	<b>31</b>
III.1 Einräumung einer Optionsmöglichkeit als Lösungsmöglichkeit?.....	31
III.2 Differenzierung nach der Art der erbrachten Leistung oder nach dem Kreis der potentiellen Empfänger.....	32
III.3 Übernahme der niederländischen Lösung .....	33
III.4 Beibehaltung des Status Quo.....	34

<b>IV. Folgeprobleme bei Umsetzung des Vorschlages aus dem JStG-</b>	
<b>Entwurf .....</b>	<b>35</b>
<b>V. Drohende Konsequenzen einer Umsetzung des Entwurfs.....</b>	<b>40</b>
<b>VI. Zusammenfassung .....</b>	<b>41</b>
<b>VII. Haftungsausschluss .....</b>	<b>43</b>

## Kurzzusammenfassung

Das folgende Gutachten untersucht die geplante Neuregelung des § 4 Nrn. 21 und 22 UStG (i. d. F. des Kabinettsbeschluss des Jahressteuergesetzes 2013 vom 23. Mai 2012). Es kommt zu den folgenden wesentlichen Ergebnissen:

- Die vorgesehene Neuregelung ergibt sich nicht zwingend aus den Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und der Rechtsprechung des EuGH.
- Eine Befreiung von Lieferungen und sonstigen Leistungen ist unionsrechtlich nur zulässig, wenn sich hierfür aus den Art. 131 ff. Mehrwertsteuersystemrichtlinie eine Rechtsgrundlage ergibt. Auf Grund der EuGH-Entscheidung in der Rs. Kommission – Deutschland zu § 4 Nr. 21a UStG a. F. steht fest, dass weitergehende Steuerbefreiungen nicht zulässig sind.
- Die geplante Neuregelung geht über dieses Maß hinaus und verstößt insoweit gegen die Mehrwertsteuersystemrichtlinie und die hierzu sowie zur 6. EG-Richtlinie ergangene Rechtsprechung des EuGH. Damit kann die Vorschrift in der geplanten Form wegen ihres Verstoßes gegen höherrangiges Recht dauerhaft keinen Bestand haben.

## I. Geplante Regelung

### I.1 Gesetzeswortlaut

§ 4 UStG beinhaltet eine neben den §§ 4b, 5, 25 Abs. 2, 25c und 26 Abs. 5 UStG abschließende Aufzählung von Ausnahmetatbeständen, die zwar unter die Voraussetzungen für einen steuerbaren Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallen, aber gleichwohl steuerfrei sein sollen. Die derzeitige Regelung stellt u. a. steuerfrei:

- „21. a) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen,
  - aa) wenn sie als Ersatzschulen gemäß Artikel 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder
  - bb) wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten,
- b) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer
  - aa) an Hochschulen im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes und öffentlichen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schulen oder
  - bb) an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des Buchstabens a) erfüllen
- 22. a) die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsver-

bandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden,  
b) andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den in Buchstabe a) genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht“.

Der Gesetzentwurf zum JStG 2013 (in der Fassung des Kabinettsbeschluss vom 23. Mai 2012) sieht vor, dass die entsprechenden Regelungen in § 4 den folgenden Wortlaut erhalten sollen:

- „21. Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung (Bildungsleistungen) und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, Ersatzschulen, die gemäß Artikel 7 Absatz 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind, und andere Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung sowie Bildungsleistungen von Privatlehrern. Eine vergleichbare Zielsetzung ist gegeben, wenn die Leistungen der Einrichtung geeignet sind, dem Teilnehmer spezielle Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln. Nicht befreit sind Leistungen, die der reinen Freizeitgestaltung dienen. Erbringt eine andere Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung Leistungen im Sinne des Satzes 1, die auch der Freizeitgestaltung dienen können, sind diese nur dann befreit, wenn die Einrichtung keine systematische Gewinnerzielung anstrebt und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht entnommen, sondern zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.
22. a) (weggefallen)  
b) kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirt-



schaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden oder soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht“.

## I.2 Begründung des Gesetzentwurfs

Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH<sup>1</sup> und des EuGH<sup>2</sup> wird als Ziel des **§ 4 Nr. 21 UStG-E** genannt, „dass der Zugang zu den bezeichneten Leistungen nicht durch höhere Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn diese Tätigkeiten der Mehrwertsteuer unterworfen wären“<sup>3</sup>.

Ferner sei ein weiterer Zweck, „eine gleichmäßige umsatzsteuerliche Behandlung der privaten und der öffentlichen Schulen herbeizuführen, da die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unterhaltenen Schulen gemäß § 2 Absatz 3 UStG regelmäßig nicht der Umsatzsteuer unterliegen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2003, V R 62/02, BStBl II 2004 S. 252)“<sup>4</sup>.

Eine eingehende Begründung für die Änderungen in **§ 4 Nr. 22 UStG** enthält der Entwurf nicht. Vielmehr wird eine rein gesetzgebungstechnische Begründung vorgebracht.

Auf S. 120 des Regierungsentwurfs wird eingeräumt, dass die Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie in das nationale Umsatzsteuersystem **„weitgehend übernommen“** werden. Dies verdeutlicht, dass auch die Autoren des

---

<sup>1</sup> Vgl. BFH-Urt. vom 31. Februar 2007, V R 28/04, BStBl. II 2010, S. 999.

<sup>2</sup> Vgl. EuGH-Urt. vom 20. Juni 2002, C-287/00, Kommission/Deutschland, Slg. 2002, I-05811.

<sup>3</sup> Reg.-Entwurf S. 120.

<sup>4</sup> Reg.-Entwurf S. 120 unten.

Entwurfs nicht von einer vollständigen Umsetzung der Vorgaben ausgehen. Die Begründung enthält keine Aussage, warum der Gesetzgeber – trotz der insofern unveränderten und im Folgenden noch ausführlich zu würdigenden unionsrechtlichen Vorgaben – **zum derzeitigen Zeitpunkt** eine Änderung für erforderlich hält. Die zitierte Rechtsprechung kann hierfür als Rechtfertigungsgrund nicht herangezogen werden, weil sich diese auf die Abgrenzung der von der Steuerbefreiung umfassten Tätigkeiten bezieht, nicht aber auf den Grundtatbestand als solchen. Ferner wird zunächst dargelegt, wann Bildungsleistungen von bestimmten Einrichtungen unter die Befreiungsvorschrift fallen und anschließend eine nähere Erläuterung der Bildungsleistungen vorgenommen. Hingegen wird die im Gesetzeswortlaut vorgenommene Ausdehnung der Steuerbefreiung von Bildungsleistungen über den bisherigen Kreis der Steuerpflichtigen hinaus nicht begründet. Auf Grund der Reichweite der hiermit verbundenen Änderungen und den aus der Neuregelung entstehenden Zweifelsfragen ist dies unzureichend.

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme von 6. Juli 2012 zum vorliegenden Entwurf<sup>5</sup> zu den hier interessierenden Fragestellungen keine Äußerung abgegeben, insbesondere ist er nicht auf die Vereinbarkeit mit europäischen Vorgaben eingegangen.

## **II. Vereinbarkeit mit dem Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie**

### **II.1 Bindungswirkung der Richtlinie**

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie<sup>6</sup> bildet den vorläufigen Abschluss einer langen Entwicklung. Bereits der Wechsel von dem Brutto-Allphasensystem zum Allphasen-Netto-Umsatzsteuersystem ist auf die ersten beiden Umsatzsteuer-

---

<sup>5</sup> Vgl. BR-Drucks. 302/12.

<sup>6</sup> Vom 28. November 2006, ABl. EU Nr. L 347, S. 1.

Richtlinien der EG<sup>7</sup> aus dem Jahr 1967 zurückzuführen. Durch die 6. EG-Richtlinie<sup>8</sup> sollte eine weitgehende Angleichung und damit Vereinheitlichung des Umsatzsteuerrechts in den Mitgliedstaaten erreicht werden. Ziel war es hierbei immer, den Vorgaben von Art. 113 AEUV (ex-Art. 93 EG) zu genügen. Danach erlässt der Rat die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, „soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist.“.

Die Richtlinien sind allgemein in Art. 288 AEUV (ex-Artikel 249 EGV) geregelt. Sie richten sich an die Mitgliedstaaten und sind von diesen in ihr nationales Recht umzusetzen. Eine unmittelbare Bindungswirkung kommt ihnen nicht zu, jedoch sind sie hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich. Allerdings können die innerstaatlichen Stellen die Formen und die Mittel zu dessen Erreichung wählen.

Durch die RL 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL)<sup>9</sup>, wurde die bis dahin geltende und bereits vielfach geänderte 6. EG-Richtlinie aus „Gründen der Klarheit und der Wirtschaftlichkeit“ ersetzt. Nach Abs. 3 der Präambel zur MwStSystRL sollten damit grundsätzlich keine inhaltlichen Änderungen des geltenden EG-Rechts verbunden sein. Dies hat zur Konsequenz, dass für Zwecke der Auslegung der MwStSystRL auch auf frühere Rechtsprechung zur 6. EG-Richtlinie zurückgegriffen werden kann, auch wenn die MwStSystRL aus dem November 2006 stammt. Dies ist bedeutsam, weil es eine Vielzahl von EuGH-

---

<sup>7</sup> Vom 11. April 1967, ABI. EG 1967 Nr. L 71 vom 14. April 1967, S. 1301 und 1303. Danach verpflichteten sich die Mitgliedstaaten bis zum 1. Januar 1970 ihre bisherigen Systeme durch eine Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug in Form einer Mehrwertsteuer zu ersetzen.

<sup>8</sup> Ursprünglich Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, 77/388/EWG, ABI. EG Nr. L 145 vom 13. Juni 1977, S. 1.

<sup>9</sup> Vom 28. November 2006, ABI. EU Nr. L 347, S. 1.

Entscheidungen gibt, die – wie sich unter II.3.3 auf S. 18 ff. noch zeigen wird – für die Auslegung der Richtlinie große Bedeutung haben. Die MwStSystRL ist am 1. Januar 2007 in Kraft getreten<sup>10</sup> und in der Zwischenzeit mehrfach geändert worden. Ferner ist die Durchführungsverordnung zur MwStSystRL<sup>11</sup> zu beachten. Sie regelt die Durchführung einzelner Artikel der Richtlinie, und zwar vor allem für Umsätze, die sich über mehrere Länder der Gemeinschaft oder auch Drittstaaten erstrecken bzw. in allen Mitgliedstaaten gleich behandelt werden sollen.

Gem. Art. 414 MwStSystRL wendet sich die Richtlinie an die Mitgliedstaaten und ist von diesen in nationales Recht umzusetzen. Allerdings kann sich ein Steuerpflichtiger auf die Inhalte der MwStSystRL vor den nationalen Gerichten berufen, wenn diese hinreichend klar und genau sowie nicht an Bedingungen geknüpft sind.<sup>12</sup> Dies gilt u. U. auch für Dritte.<sup>13</sup> Diese unmittelbare Wirkung der Richtlinie führt zu einem Anwendungsvorrang gegenüber anders lautenden nationalen Bestimmungen. Voraussetzung ist, dass die Regelung der Richtlinie für den Steuerpflichtigen günstiger als die der nationalen Vorschrift ist.<sup>14</sup> Hingegen scheidet eine unmittelbare Anwendung der Richtlinie zu Lasten des Steuerpflichtigen aus. In diesen Fällen kann sich der Steuerpflichtige auf die für ihn günstigere nationale Regelung berufen.

Aus der Pflicht der Mitgliedstaaten zur Umsetzung von EG-Richtlinien entsteht die Notwendigkeit zu einer möglichst richtlinienkonformen Auslegung. Grundlage hierfür bilden Art. 288 Satz 3 AEUV. Danach ist die MwStSystRL für jeden

---

<sup>10</sup> Vgl. Art. 413 MwStSystRL.

<sup>11</sup> Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011, zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU Nr. 77, S. 1 ff.

<sup>12</sup> Z. B. EuGH vom 6. Juli 1995, C-62/93, Soupergaz, Slg. I 1995, I-01883 und EuGH vom 25. Mai 1993, C-193/91, Mohsche, Slg. 1993, I-2615.

<sup>13</sup> EuGH vom 8. Juni 2006, C-430/04, Feuerbestattung Halle, Slg. 2006, I-4999.

<sup>14</sup> Vgl. z. B. EuGH vom 18. Januar 2001, C-150/99, Stockholm Lindöpark, Slg. 2001, I-493 und BFH vom 23. November 2000, V R 49/00, BStBl. II 2001, S. 266.

Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich. Dabei sind staatliche Organe im Rahmen ihrer Zuständigkeit berechtigt und verpflichtet, zur Anwendung und Umsetzung von EU-Recht beizutragen. Für die Gerichte ergibt sich daraus das Gebot, die einschlägigen nationalen Bestimmungen im Licht des Gemeinschaftsrechts auszulegen. Im Gegensatz zur unmittelbaren Anwendung von Bestimmungen der MwStSystRL kann die richtlinienkonforme Auslegung auch zu Lasten des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach Art. 279 AEUV (Art. 234 EGV a. F. = Art. 177 EGV a. F.) entscheidet der EuGH über die Gültigkeit und Auslegung der Handlungen der Organe der Gemeinschaft. Soweit in einem Rechtsstreit vor einem nationalen (Instanz-)Gericht solche Fragen zu problematisieren sind, kann das Gericht diese dem EuGH zur Vorabentscheidung vorlegen. Der BFH muss nach Art. 267 Satz 3 AEUV (Art. 234 Satz 3 EGV a. F.) zwingend vorlegen. In einem solchen Fall ist der EuGH gesetzlicher Richter i. S. v. Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG.<sup>15</sup> Durch ein Urteil des EuGH tritt sowohl für das vorlegende Gericht als auch für alle anderen Gerichte der Mitgliedstaaten, die in derselben Sache zu entscheiden haben, eine Bindungswirkung nach Maßgabe des Tenors ein. Dies hat zur Folge, dass für die Auslegung des deutschen Umsatzsteuerrechts nicht nur EuGH-Urteile zu deutschen Vorlagefragen relevant sein können, sondern auch solche zu ausländischen Rechtsfragen.

## **II.2 Auswirkungen auf die Handlungsmöglichkeiten des deutschen Gesetzgebers**

Der deutsche Gesetzgeber hat nicht die Möglichkeit, einseitig bestimmte Lieferungen oder sonstige Leistungen von der USt zu befreien. Vielmehr ergibt sich

---

<sup>15</sup> Vgl. BVerfG vom 9. Januar 2001, 1 BvR 1036/99, WM 2001, S. 749, BVerfG vom 8. April 1987, 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, S. 223 und BVerfG vom 22. Oktober 1986, 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, S. 339.

aus der Rechtsprechung des EuGH, dass nur in den Fällen und unter den dort genannten Voraussetzungen des Art. 131 ff. MwStSystRL eine Befreiung erfolgen kann, aber alle anderen Umsätze, die die Anforderungen des Art. 2 Abs. 1 MwStSystRL erfüllen, der USt zu unterwerfen sind.<sup>16</sup>

Dies wurde bereits für eine deutsche Regelung vom EuGH entschieden: Der deutsche Gesetzgeber hatte durch Art. 1 des USt-Änderungsgesetzes 1997<sup>17</sup> einen § 4 Nr. 21a UStG geschaffen. Dieser enthielt eine Steuerbefreiung für die sog. Drittmittelforschung (Auftragsforschung) von staatlichen Hochschulen, die die bis dahin geltende Verwaltungspraxis absichern sollte. Danach wurde die Durchführung von Forschungsvorhaben durch staatliche Hochschulen gegen Entgelt als eine mit dem Hochschulunterricht eng verbundene steuerfreie Tätigkeit i. S. v. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i) der 6. EG-Richtlinie angesehen. Die EU-Kommission hielt diese Regelung für unzulässig, weil Wettbewerbsverzerrungen gegenüber privaten Forschungseinrichtungen entstehen könnten. In diesem Verfahren brachte die deutsche Regierung u. a. vor, dass Art. 2 der 6. EG-Richtlinie weder eine Gebots- noch eine Verbotsnorm darstelle. Es handele sich um eine „reine Definition des Steuergegenstands“, die nicht zwingend zu besteuern seien.

Hierzu führt **Generalanwalt Jacobs** in seinem Schlussantrag vom 13. Dezember 2001<sup>18</sup> u. a. aus:

„Ich akzeptiere das Argument Deutschlands nicht, wonach sich aus Artikel 2 keine Pflicht zur Erhebung von Mehrwertsteuer ergibt. Dieses Argument kann sich nicht auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes stützen. Der Gerichtshof hat entschieden, dass durch nationale Rechtsvorschriften, die bestimmte Umsätze **von der Mehrwertsteuer**

---

<sup>16</sup> Vgl. EuGH vom 20. Juni 2002, C-287/00, Kommission/Deutschland, Slg. 2002, I-05811.

<sup>17</sup> Vom 12. Dezember 1996, BGBl. I 1996, S. 1851.

<sup>18</sup> Slg. 2002, I-05811, Randnr. 29.

**er befreien**, oder durch Mitgliedstaaten, die bestimmte Umsätze nicht der Mehrwertsteuer unterworfen haben, **gegen Artikel 2 verstoßen wird**, und ausdrücklich festgestellt, dass nach dem System der Mehrwertsteuer innewohnenden Grundprinzip, das sich in der Ersten und in der Sechsten Richtlinie jeweils aus Artikel 2 ergibt, ... die Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben wird]" und eine Dienstleistung ... im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie gegen Entgelt erbracht wird und somit **steuerpflichtig ist ...**".<sup>19</sup>

Dieser Würdigung des Generalanwalts hat sich **das Gericht** in seinem Urteil vom 20. Juni 2002<sup>20</sup> angeschlossen. Es führt hierzu aus:

„38 Erstens ist das Argument der deutschen Regierung **zurückzuweisen**, dass Artikel 2 der Sechsten Richtlinie keine Bestimmung der Mehrwertsteuerpflichtigkeit enthalte. Wie nämlich der Gerichtshof im Urteil vom 21. Februar 1989 in der Rechtssache 203/87 (Kommission/Italien, Slg. 1989, 371, Randnr. 2) hervorgehoben hat, wird in dieser Bestimmung festgelegt, welche Umsätze der Mehrwertsteuer unterliegen, nämlich "Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt" sowie "die Einfuhr von Gegenständen".

39 Die Sechste Richtlinie sieht für bestimmte Kategorien dieser Umsätze, namentlich in Abschnitt X, zu dem Artikel 13 gehört, Befreiungen von der Mehrwertsteuer vor. Soweit eine **Steuerbefreiung** in der Sechsten Richtlinie nicht vorgesehen ist, stellt sie eine Abweichung von der allgemeinen Regel des Artikels 2 der Richtlinie dar. Eine solche Abweichung **kann nur dann mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang stehen, wenn sie nach den Bestimmungen der Sechs-**

---

<sup>19</sup> Hervorhebungen des Verfassers.

<sup>20</sup> C-287/00, Kommission/Deutschland, Slg. 2002, I-05811.

**ten Richtlinie zulässig ist** (vgl. in diesem Sinne das genannte Urteil vom 21. Februar 1989, Kommission/Italien, Randnr. 10).

40 Damit **verstoßen** nationale Rechtsvorschriften, nach denen Umsätze von der Mehrwertsteuer **befreit** sind und die weder **von einer in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung gedeckt** noch nach einer in ihr vorgesehenen Abweichung zulässig sind, **gegen Artikel 2** dieser Richtlinie.“<sup>21</sup>.

Hieraus folgt für die weiteren Überlegungen, dass wenn **keine der Befreiungsvorschriften** der Art. 131 ff. MwStSystRL auf die hier betroffenen Umsätze Anwendung findet, diese **zwingend der USt zu unterwerfen** sind. Eine darüber hinausgehende Möglichkeit zur Einräumung einer Steuerfreiheit besteht für die Mitgliedstaaten auf der Grundlage der geltenden Richtlinie nicht. Sofern die geplante gesetzliche Regelung über die Befreiung der Richtlinie hinaus ginge, wäre die Regelung nach ständiger Rechtsprechung mit der Richtlinie unvereinbar und stellte eine Verletzung der MwStSystRL und damit europäischen Rechts dar. In einem solchen Fall ist zu erwarten, dass die EU-Kommission erneut ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 – 261 AEUV (ex-Art. 226, 227 EGV) gegen die Bundesrepublik Deutschland vor dem EuGH einleiten wird.

## II.3 Vereinbarkeit mit der Richtlinie

### II.3.1 Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie enthält für die hier betroffenen Veranstaltungen eine Regelung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i). Sie ist Teil des Kapitels 2 der Richtlinie, das überschrieben ist mit „Steuerbefreiungen für bestimmte, **dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten**“<sup>22</sup>. Diese hat den folgenden Wortlaut:

---

<sup>21</sup> Hervorhebungen des Verfassers.

<sup>22</sup> Hervorhebungen des Verfassers.



„Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, **Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen** und Lieferungen von Gegenständen durch **Einrichtungen des öffentlichen Rechts**, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder **andere** Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat **anerkannter vergleichbarer Zielsetzung**“.<sup>23</sup>

Danach sind Umsätze aus Aus- und Fortbildungsleistungen von der USt zu befreien, wenn:

- sie durch Einrichtungen des **öffentlichen** Rechts erbracht werden, die mit solchen Aufgaben **betraut** sind oder
- andere Einrichtungen, mit von dem Heimatstaat **anerkannten vergleichbaren Zielsetzungen** sie erbringen.

Fraglich ist, ob sich diese ergänzenden Anforderungen auf alle in der Richtlinie genannten Leistungen beziehen oder ob diese als ergänzende Anforderungen für die Lieferung von Gegenständen, also die letzte Art von Leistungen, gelten. Eine Interpretation im Sinne der letzteren Auffassung würde dazu führen, dass die Regelung sinnentleert wäre. Ferner hätte dies zur Folge, dass sämtliche genannten Leistungen von der Umsatzsteuer zu befreien wären. Dieses Verständnis entspricht nicht der Interpretation im Rahmen der bisherigen Rechtsprechung. Der BFH geht davon aus, dass bei richtlinienkonformer Auslegung nicht alle Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen zur Erlernung von Fähigkeiten oder Fertigkeiten „wissenschaftlicher oder belehrender Art“ im Sinne dieser Vorschrift befreit sind, sondern nur diejenigen, die als Erziehung von Kindern und Jugendlichen, als Schul- oder Hochschulunterricht, als Ausbildung,

---

<sup>23</sup> Hervorhebungen des Verfassers.

Fortbildung oder berufliche Umschulung anzusehen sind.<sup>24</sup> Dies ist im Rahmen richtlinienkonformer Auslegung des § 4 Nr. 22 Buchst. a) UStG von Amts wegen<sup>25</sup> und nicht nur auf Verlangen des Steuerpflichtigen im Rahmen eines von ihm geltend gemachten Anwendungsvorrangs der Richtlinie 77/388/EWG zu berücksichtigen. Im Übrigen kommt im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung eine Interpretation des § 4 Nr. 22 Buchst. a) UStG nach Maßgabe des nationalen Berufsbildungsgesetzes nicht in Betracht.<sup>26</sup>

Hieraus folgt, dass nach dem **Wortlaut der Richtlinie** eine allgemeine und umfassende Anwendung einer Umsatzsteuerbefreiung auf alle Seminarveranstaltungen nicht geboten ist. Soweit ersichtlich, entspricht diese Auffassung auch den Rechtslagen in Frankreich, Italien, den Niederlanden und Spanien. Insoweit geht die Formulierung im Entwurf des JStG 2013 **über den Wortlaut der Richtlinie hinaus**. Zu beachten ist allerdings, dass der EuGH in einer Reihe von Entscheidungen eine Ausweitung der betroffenen Tatbestände vorgenommen hat. Da – wie unter II.1<sup>27</sup> dargelegt – der EuGH die Zuständigkeit für die Auslegung von EU-Richtlinien hat, ist diese Rechtsprechung auch dann für die Auslegung des deutschen UStG relevant, wenn diese Entscheidungen nicht zu deutschen Fällen ergangen sind. Außerdem nimmt der BFH in ständiger Rechtsprechung eine richtlinienkonforme Auslegung des deutschen UStG vor.<sup>28</sup>

---

<sup>24</sup> Vgl. BFH vom 27. April 2006, V R 53/04, BStBl. II 2007, S. 16, unter II.1.d, bestätigt durch BFH vom 7. Oktober 2010, V R 12/10, BStBl. II 2011, S. 303 unter II.2.b)

<sup>25</sup> Vgl. BFH vom 27. April 2006, V R 53/04, BStBl. II 2007, S. 16.

<sup>26</sup> Vgl. EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-445/05, Haderer, Slg. 2007, I-4841 Randnr. 24 f.

<sup>27</sup> Vgl. S. 6 ff.

<sup>28</sup> Vgl. hierzu z. B. BFH vom 2. April 1998, V R 34/97, BStBl. II 1998, S. 695, unter II. 3. b bb, vom 22. September 2005, V R 28/03, BStBl. II 2006, S. 280, unter II. 3.), vom 11. November 2004, V R 34/02, BStBl. II 2005, S. 316, unter II. 2. und BFH vom 20. Oktober 2005, V R 75/03, BStBl. II 2006, S. 147.

### **II.3.2 Durchführungsverordnung vom 15. März 2011**

Der Rat der Europäischen Union hat die „Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011, zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem“<sup>29</sup> beschlossen. In deren Kapitel V Abschnitt 4 Unterabschnitt 7 finden sich Aussagen zu Dienstleistungen im Bereich der Wissenschaft und des Unterrichts. Hierbei ist zu beachten, dass sich diese Vorgaben nicht auf die vorliegend interessierenden Steuerbefreiungen beziehen, sondern auf den Ort der Dienstleistungen. Insoweit ist schon vom Ansatz her fraglich, ob hierauf für Zwecke der Abgrenzung der Steuerfreiheit zurückgegriffen werden kann. Diese Frage kann jedoch im Rahmen dieser Stellungnahme unbeantwortet bleiben. In Art. 32 wird definiert, dass unter die Dienstleistungen betreffend die Eintrittsberechtigung zu einer Veranstaltung Dienstleistungen gehören, „deren wesentliche Merkmale darin bestehen, gegen eine Eintrittskarte oder eine Vergütung, auch in Form eines Abonnements, einer Zeitkarte oder einer regelmäßigen Gebühr, das Recht auf Eintritt zu einer Veranstaltung zu gewähren.“<sup>30</sup>. Hieraus lassen sich keine Rückschlüsse für die mögliche Steuerfreiheit gewinnen. Art. 33 der Durchführungsverordnung widmet sich der Frage, wann Dienstleistungen mit der Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlichen Veranstaltungen im Sinne des Artikels 53 der Richtlinie 2006/112/EG zusammenhängen.

Zusammenfassend ist damit festzustellen, dass aus der Verordnung keine Hinweise auf eine rechtliche Grundlage für die Steuerfreiheit der hier betrachteten Leistungen entnommen werden können. Allerdings ist der allgemeine Grundsatz zu beachten, dass mit einer Leistung zusammenhängende (Neben-)

---

<sup>29</sup> ABl. EU Nr. 77, S. 1 ff.

<sup>30</sup> Art. 32 Abs. 1 am Ende.

Dienstleistungen das umsatzsteuerliche Schicksal der eigentlichen Dienstleistung teilen.

### **II.3.3 Auslegung des Wortlauts durch den EuGH**

Der EuGH ist für die Auslegung der Richtlinie zuständig.<sup>31</sup> Auch wenn die Regierungsbegründung zum JStG 2013 an dieser Stelle vergleichsweise knapp und unpräzise bleibt<sup>32</sup>, dürfte die Motivation zur Änderung des derzeit geltenden § 4 Nr. 21 UStG sich aus dieser Rechtsprechung ergeben. Ursächlich hierfür ist, dass der EuGH in einer Reihe von Entscheidungen eine weite Auslegung dieser Regelung bzw. der insoweit unverändert bereits früher bestehenden Regelung in der 6. EG-Richtlinie vorgenommen hat. Hierbei ist zu beachten, dass viele dieser Verfahren Steuerpflichtigen betrafen, die von ihnen erbrachte Leistungen ohne USt abgerechnet hatten und sich nun gegen den Vorwurf der Finanzverwaltung zur Wehr setzten, dass diese Leistungen der USt unterlagen. Insoweit wollten sie eine Steuerbefreiung erreichen. Hingegen ist die vorliegend interessierende Frage, inwieweit ein Steuerpflichtiger sich auf eine Steuerpflicht berufen kann, bisher nicht abschließend vom Gericht zu entscheiden gewesen. Diesem Umstand kommt infolge der starken Orientierung der Rechtsprechung am jeweiligen Einzelfall besondere Bedeutung zu. Allerdings ist davon auszugehen, dass diese Fälle grundsätzlich in gleicher Weise zu behandeln sind. Gleichwohl ist zu berücksichtigen, dass die jeweiligen Prozessbeteiligten ihre Argumentation so aufgebaut haben, um den Gerichtshof von ihrer Auffassung zu überzeugen. Insoweit kann nicht beurteilt werden, inwieweit bei einer abweichenden Zielsetzung der Beteiligten eine andere Argumentation vorgetragen worden wäre.

---

<sup>31</sup> Vgl. hierzu nochmals oben unter II.1 auf S. 7 ff.

<sup>32</sup> Vgl. hierzu nochmals oben unter I.2 auf S. 6 ff.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind die Steuerbefreiungen als autonome Begriffe des Gemeinschaftsrechts zu sehen, die im Gesamtzusammenhang des durch die Richtlinie eingeführten gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu sehen sind,<sup>33</sup> weil in der MwStSystRL keine eigenständige Definition erfolgt. Allerdings verlangt dies eine sorgfältige Analyse der jeweiligen Auffassung.

Allen Entscheidungen liegt die Maxime zu Grunde, dass die Begriffe, die die genannten Steuerbegünstigungen umschreiben, eng auszulegen sind. Schließlich handelt es sich um Ausnahmen von dem allgemeinen Prinzip, dass alle Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt erbringt, der USt unterliegen.<sup>34</sup> Allerdings muss die Interpretation dieser Begriffe mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht.<sup>35</sup> Daher bedeutet die Regel einer engen Auslegung nicht, dass die zur Umschreibung der in Art. 132 MwStSystRL genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so auszulegen sind, dass sie den Regelungen ihre Wirkung nehmen.<sup>36</sup>

---

<sup>33</sup> Vgl. u. a. Urteile vom 26. März 1987, C-235/85, Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471, Randnr. 18, vom 15. Juni 1989, C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnr. 11, und vom 5. Juni 1997, C-2/95, SDC, Slg. 1997, I-3017, Randnr. 21.

<sup>34</sup> Vgl. Urteile vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland, C-287/00, Slg. 2002, I-5811, Randnr. 43, vom 20. November 2003, Taksatorringen, C-8/01, Slg. 2003, I-13711, Randnr. 36 und vom 14. Juni 2001, Horizon College, C-434/05, Slg. 2007, I-04793, Randnr. 16.

<sup>35</sup> Vgl. Urteile vom 6. November 2003, Dornier, C-45/01, Slg. 2003, I-12911, Randnr. 42, vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello, C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Randnr. 29, und vom 8. Juni 2006, L.u.P., C-106/05, Slg. 2006, I-5123, Randnr. 24 und vom 14. Juni 2001, Horizon College, C-434/05, Slg. 2007, I-04793, Randnr. 16.

<sup>36</sup> Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. November 2004, Temco Europe, C-284/03, Slg. 2004, I-11237, Randnr. 17, sowie – für den Hochschulunterricht – Kommission/Deutschland, Randnr. 47 und vom 14. Juni 2001, Horizon College, C-434/05, Slg. 2007, I-04793, Randnr. 16.

Kritisch merkt *Stadie* hierzu an, dass damit kaum etwas für die praktische Auslegung gewonnen und diese Aussage verfehlt sei.<sup>37</sup> Nach seiner Auffassung ist zunächst der Zweck einer Steuerbefreiung als Auslegungsmaßstab zu bestimmen. Dieser Zweck und der Gleichbehandlungsgrundsatz könnten es gebieten, einen zu engen Wortlaut weit auszulegen oder eine wortlautgetreue („enge“) Auslegung verlangen. Wird dieser Auffassung gefolgt, wäre nach dem Ziel der Befreiung in der Richtlinie zu fragen.<sup>38</sup> Hierbei handelt es sich um die Begünstigung von Bildungsleistungen. Aus dem Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL ergibt sich jedoch, dass nicht alle Bildungsleistungen befreit sein sollen. Vielmehr wird dieser Begünstigung auf die Fälle beschränkt, in denen eine staatliche Anerkennung erfolgt ist. Hiermit soll offenbar eine gewisse Kontrolle der Qualität der Leistungen erreicht werden. Gegen ein umfassendes Verständnis i. S. einer Befreiung sämtlicher Bildungsleistungen spricht auch, dass dann auch Warenlieferungen (insbesondere etwa der Kauf eines Schulbuches) steuerfrei sein müssten. Da dies jedoch nicht der Fall ist, wird deutlich, dass nur bestimmte Dienstleistungen erfasst sind. Insoweit wird die staatliche Überwachung bzw. Anerkennung, die regelmäßig auch eine entsprechende Qualitätskontrolle beinhalten wird, für steuerliche Zwecke als Abgrenzungskriterium verwendet.

Fraglich war zunächst, ob aus der Überschrift des Kapitels 2 eine Begrenzung der Steuerfreiheit auf den Bereich der Leistungen zu entnehmen ist, die dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten darstellen. Der EuGH hat dies verneint. Er begründet dies damit, dass Art. 13 Teil A 6. EG-Richtlinie (nunmehr Titel IX MwStSystRL) genau umschreibe, welche Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer zu befreien sind, welche die Mitgliedstaaten befreien können und welche nicht von der Steuer befreit werden können sowie die Bedingungen, unter denen die Mitgliedstaaten Tätigkeiten besteuern dürfen, die von der Steuer befreit werden

---

<sup>37</sup> Vgl. *Stadie*, UStG, Köln 2009, Vor §§ 4 – 9, Rz. 16.

<sup>38</sup> Hingegen kommt es auf die Zielsetzung des deutschen Gesetzgebers, wie sie unter I.2 auf S. 5 f. dargestellt wurde, nicht an. Die europäischen Vorgaben sind bindend, vgl. unter II.1 auf S. 6 ff.

können. Außerdem schließt, wie Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a) der 6. EG-Richtlinie (nunmehr Art. 133 MwStSystRL) bestätigt, der die Mitgliedstaaten ermächtigt, aber nicht verpflichtet, die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung Einrichtungen vorzubehalten, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind und keine systematische Gewinnerzielung anstreben, der kommerzielle Charakter einer Tätigkeit im Rahmen des Artikels 13 Teil A der Sechsten Richtlinie nicht aus, dass es sich dabei um eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit handelt.<sup>39</sup> Hierbei ist allerdings eine Besonderheit des Falls zu beachten: Es wurden im Urteilsfall Konzerte erbracht, die ein Kulturgut darstellen und damit dem Allgemeinwohl dienen. Dies ist jedoch bei kommerziellen Schulungsveranstaltungen nicht zwingend der Fall. Auch wenn es Seminare gibt, die eindeutig diesem Ziel dienen, gibt es eine Reihe von Veranstaltungen, die ausschließlich den privaten und erwerbswirtschaftlichen Zielen der Teilnehmer dienen. Der EuGH hat in seinem Urteil lediglich festgestellt, dass eine kommerzielle Betätigung eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit nicht ausschließt. Eine weitergehende Aussage ist dem Urteil nicht zu entnehmen.

Der EuGH hat in seiner Entscheidung in der Rs. Haderer<sup>40</sup> klargestellt, dass unter die Steuerbefreiung nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit werden, sondern nur die, die in der Vorschrift einzeln aufgeführt und sehr genau umschrieben sind.

Soweit ersichtlich, ist das Merkmal der **vergleichbaren Zielsetzung** bisher nicht Gegenstand der Rechtsprechung des EuGH gewesen. Allerdings hat der BFH in seiner Rechtsprechung dieses Kriterium näher ausgefüllt. Danach soll es ausreichend sein, wenn der Steuerpflichtige über eine Bescheinigung verfügt, wonach er eine Einrichtung i. S. v. § 4 Nr. 21 Buchst. b) UStG ist, die auf

---

<sup>39</sup> Vgl. EuGH vom 3. April 2002, C-144/00, Hoffmann, Slg. 2003, I-02921.

<sup>40</sup> Vgl. EuGH vom 14. Juni 2007, C-445/05, Slg. 2007, I-04841, Randnr. 16 unter Hinweis auf Urteile vom 12. November 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Slg. 1998, I-7053, Randnr. 18, vom 1. Dezember 2005, Ygeia, C-394/04 und C-395/04, Slg. 2005, I-10373, Randnr. 16, und vom 14. Dezember 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Slg. 2006, I-12121, Randnr. 24.

einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet.<sup>41</sup> Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass die Anerkennung eines Unternehmers als eine Einrichtung mit sozialem Charakter auch aus der Übernahme der Kosten für seine Leistungen durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit abgeleitet werden kann. Maßgebend ist insoweit, dass es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, für die die Kosten von den Sozialversicherungsträgern übernehmbar waren.<sup>42</sup> Vergleichbares soll nach dieser Rechtsprechung auch für die Frage gelten, ob eine Einrichtung mit vergleichbarer Zielrichtung i. S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i) der Richtlinie 77/388/EWG anerkannt ist

Die Voraussetzungen der **Anerkennung** wurden von der Rechtsprechung des EuGH für Bildungsleistungen bisher – soweit ersichtlich – nicht eingehend geprüft. In der Entscheidung in der Rs. Gregg<sup>43</sup> lag eine solche vor, weil die Steuerpflichtige ein Wohn- und Pflegeheim, das als solches nach den nationalen Vorschriften registriert war, betrieb. Insoweit lag die Anerkennung vor. Im Fall Hoffmann<sup>44</sup> handelte es sich um einen Konzertveranstalter. In diesem Verfahren trugen sowohl der Steuerpflichtige als auch die Kommission die Auffassung vor, dass der Begriff der anderen „anerkannten Einrichtungen“ als Einzelkünstler auftretende Solisten nicht ausschließt. Auf die Frage der Anerkennung wird nicht näher eingegangen. Zu beachten ist jedoch, dass der EuGH über ein Vorabentscheidungsersuchen zu befinden hatte. Da dieses Tatbestandsmerkmal zwischen den Prozessbeteiligten nicht streitig war, gab es für eine eingehende Prüfung durch den EuGH in diesem Verfahren keine Veranlassung.

Aus der bisherigen Rechtsprechung des Gerichts kann nicht entnommen werden, dass dem Tatbestandsmerkmal der Anerkennung keine Bedeutung beizu-

---

<sup>41</sup> Vgl. BFH vom 21. März 2007, V R 28/04, BStBl. II 2010, S. 999.

<sup>42</sup> Vgl. BFH-Urteile vom 18. August 2005, V R 71/03, BStBl. II 2006, S. 143, vom 22. April 2004, V R 1/98, BStBl. II 2004, S. 849, m. w. N.

<sup>43</sup> Vgl. EuGH vom 7. September 1999, X-216/97, Slg. 1999, I-04947.

<sup>44</sup> Vgl. EuGH vom 3. April 2003, C-144/00, Slg. 2003, I-02921.



messen sei. Vielmehr war diese in den bisher zu entscheidenden Fällen unstreitig. Die Frage der Anerkennung wurde in der Rs. Kügler problematisiert, bei der es darum ging, ob ein **Pflegedienst** in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft sich auf die Steuerbefreiung in Art. 12 Teil A Abs. 1 Buchst. c) und g) der 6. EG-Richtlinie berufen konnte. In diesem Verfahren trug die Deutsche Regierung vor, dass eine Anerkennung durch den Gesetzgeber zu erfolgen habe, während die Kommission die Auffassung vertrat, dass dies nicht erforderlich sei.

Der EuGH führt hierzu lediglich aus, dass die Anerkennung sich nach dem nationalen Recht richte und hierbei eine Grenze in der Anwendung der Gemeinschaftsgrundsätze, insbesondere des Grundsatzes der Gleichbehandlung liegen könne. Die Zuständigkeit für die Anerkennung verweist er an die nationalen Behörden. Für eine gerichtliche Überprüfung könnten spezifische Vorschriften berücksichtigt werden, unabhängig davon, ob es sich um nationale oder regionale, um Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, um Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit handelt, sowie den Umstand, dass Gemeinschaften mit den gleichen Tätigkeiten wie die Klägerin des Ausgangsverfahrens wegen des mit diesen Tätigkeiten verbundenen Gemeinwohlinteresses bereits in den Genuss einer ähnlichen Steuerbefreiung kommen, und den Umstand, dass die Kosten der von der Klägerin des Ausgangsverfahrens erbrachten Leistungen möglicherweise zum großen Teil von durch Gesetz errichteten Krankenkassen oder von Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden, zu denen die privaten Wirtschaftsteilnehmer vertragliche Beziehungen unterhalten.

Darüber hinaus war fraglich, was unter dem Begriff der „**Einrichtungen**“ zu verstehen ist. Der EuGH führt hierzu aus, dass hierunter auch natürliche Personen fallen können und die zu befreienden Umsätze nicht auf solche juristischer Personen beschränkt seien.<sup>45</sup> Der Begriff der Einrichtung lege die Existenz einer abgegrenzten Einheit nahe, die eine bestimmte Funktion erfülle, doch könne

---

<sup>45</sup> Vgl. EuGH vom 7. September 1999, C-216/97, Rs. Gregg, Slg. 1999, I-04947, Randnr. 17.

dieses Merkmal auch bei einer oder bei mehreren natürlichen Personen vorliegen. Der Gerichtshof hat damit seine frühere, sich aus dem Urteil vom 11. August 1995<sup>46</sup> ergebende Rechtsprechung, wonach die Inanspruchnahme der Steuerbefreiungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 der 6. Richtlinie auf juristische Personen beschränkt sei, aufgegeben.<sup>47</sup> Vor diesem Hintergrund ist festzustellen, dass der EuGH in seiner Rechtsprechung eine sachlich begründete Differenzierung vornimmt. Er betont, dass es hierfür eine Begründung geben muss. Da die Richtlinie insoweit einen Maßstab vorsieht, indem zwischen Leistungen gewerblicher Unternehmen und solchen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts differenziert wird. Hierbei handelt es sich um eine der Grundwertungen der Richtlinie. Es ist nicht ersichtlich, warum der Gerichtshof hierin keine sachgerechte Unterscheidung sehen sollte.

Der EuGH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass der **Grundsatz der Gleichbehandlung** zu den tragenden Grundprinzipien des Gemeinschaftsrechts gehört. Danach dürfen vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre.<sup>48</sup> Damit soll eine steuerliche Neutralität zwischen den von der USt befreiten und den steuerpflichtigen Leistungen gewährleistet werden.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Rs. C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Slg. 1995, I-2341.

<sup>47</sup> Vgl. EuGH vom 7. September 1999, C-216/97, Rs. Gregg, Slg. 1999, I-04947.

<sup>48</sup> Vgl. Urteil vom 25. November 1986 in den Rs. C-201/85 und C-202/85, Klensch u. a., Slg. 1986, 3477, Randnr. 9.

<sup>49</sup> Vgl. EuGH vom 14. Juni 2007, C-434/05 Slg. 2007, I-04793, Randnr. 43 unter Hinweis auf Urteile vom 23. November 2003, Kommission/Deutschland, C-109/02, Slg. 2003, I-12691, Randnr. 20, und vom 1. Dezember 2005, Ygeia, C-394/04 und C-395/04, Slg. 2005, I-10373, Randnr. 32, sowie EuGH vom 11. Juni 1998, C-283/95, Fischer, Slg. 1998, I-3369.

### II.3.4 Ausnahmemöglichkeiten für die nationalen Gesetzgeber nach Art. 133 MwStSystRL

Die Richtlinie sieht in Art. 133 ein Wahlrecht für die Mitgliedstaaten (u. a.) in den Fällen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) vor, nachdem die Steuerfreiheit für Einrichtungen, die **keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts** sind, von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig gemacht werden können:

- Keine systematische Gewinnerzielungsabsicht; anfallende Gewinne müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden; keine Ausschüttung.
- Im Wesentlichen ehrenamtliche Leitung und Verwaltung der Einrichtungen durch Personen, die kein unmittelbares oder mittelbares Interesse am wirtschaftlichen Ergebnis der betreffenden Tätigkeiten haben.
- Behördliche Genehmigung der Preise oder wenn dies nicht vorgesehen ist, müssen die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern.
- Die Befreiungen dürfen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

Hieraus folgt, dass diese Regelung für Einrichtungen des öffentlichen Rechts keine Bedeutung haben kann. Folglich kann es sich hierbei nur um „**andere Einrichtungen**“ handeln, die von den Mitgliedstaaten anerkannte vergleichbare Zielsetzungen verfolgen. Die Verankerung dieser Möglichkeiten ist nur dann logisch begründbar, wenn davon auszugehen ist, dass die Leistungen, die nicht durch Einrichtung des öffentlichen Rechts erbracht werden, im Grundsatz der USt unterliegen. Dies zeigt sich besonders deutlich an den Regelungen in Buchstabe c) und d). Die dort genannten Fälle können nicht eintreten, wenn davon auszugehen ist, dass alle entsprechenden Umsätze von der USt befreit

wären. Vielmehr haben diese Regelungen nur dann einen Sinn, wenn davon ausgegangen wird, dass die Grundwertung der Richtlinie darin besteht, dass die genannten Dienstleistungen **grundsätzlich der USt** unterliegen, was auch Art. 2 der MwStSystRL entspricht.

Zwar würde die geplante deutsche Regelung im Entwurf des JStG 2013 nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen, weil sämtliche Umsätze der genannten Art von der Umsatzsteuer befreit wären, doch ändert dies nichts daran, dass **diese Gleichbehandlung von der Richtlinie nicht vorgesehen** ist. Vielmehr sieht diese gerade eine Differenzierung zwischen entsprechenden Umsätze vor, die von der USt **befreit und solchen, die steuerpflichtig** sind. Hiervon sind dann unter den Voraussetzungen der Art. 131 ff. MwStSystRL **unter den dort genannten Bedingungen** Befreiungen zulässig. Dies bedeutet jedoch im Umkehrschluss, dass wenn die dort genannten Voraussetzungen für eine Befreiung nicht erfüllt sind, **ein Staat nicht das Recht hat, eine Befreiung eigenmächtig vorzunehmen**.<sup>50</sup> Genau dies geschieht aber durch die geplante Gesetzesänderung. Dies zeigt, dass die geplante Regelung zu einem grundlegenden Wertungswiderspruch mit den Vorgaben der MwStSystRL führt und die vorgesehene Befreiung über die Ermächtigungsnorm in der Richtlinie hinausgeht.

Alternativ könnte diese Regelung auch so verstanden werden, dass der Gesetzgeber auch jegliche Leistungen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i) der Richtlinie von der Umsatzsteuer befreien darf und zwar auch dann, wenn sie nicht von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden. Gegen eine solche Interpretation spricht allerdings der Wortlaut der Regelung. Dort heißt es: „Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der Befreiungen nach Artikel 132 Abs. 1 Buchst. b), g), h), i), l), m) und n) für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, ...“. Damit wird der Bezug zu Art. 132 hergestellt. Folglich fallen nur solche Einrichtungen in den Anwendungsbe-

---

<sup>50</sup> Vgl. hierzu nochmals EuGH vom 20. Juni 2002, C-287/00, Kommission/Deutschland, Slg. 2002, I-05811 und oben unter II.2 auf S. 9 ff.

reich des Art. 133, die in Art. 132 angesprochen sind, aber keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind. Also muss es sich hierbei um die „**andere(n) Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung**“<sup>51</sup> handeln.

Diese Auffassung kann sich auf die Rechtsprechung des EuGH stützen: Dieser führt in Randnr. 45 der Entscheidung Horizon College<sup>52</sup> aus: „Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie es den Mitgliedstaaten anheimstellt, die Gewährung der **u. a. in Abs. 1 Buchst. i) vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen**, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, ...“.<sup>53</sup> Der EuGH stellt nicht allgemein auf Unternehmen ab, sondern nimmt Bezug auf Abs. 1 Buchst. i. Folglich kann auch nur auf die dort Angesprochenen abgestellt werden.

Der EuGH hat in mehreren Entscheidungen geurteilt, dass das Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht beim Leistungsersteller einer Steuerbefreiung nach Art. 132 nicht entgegenstehe. Vielmehr legt er die Nichtnutzung der in Art. 133 vorgesehenen Möglichkeit so aus, dass eine Gewinnlosigkeit oder eine „Gemeinnützigkeit“ nicht verlangt werden kann, wobei zu beachten ist, dass diese Begriffe ohnehin nach dem Verständnis der Richtlinie auszulegen sind. Fraglich ist, ob vor dem Hintergrund der Neutralität eine Befreiung aller Umsätze zu erfolgen hat, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. M. E. ist dies nicht der Fall. Die Entscheidung Kingscrest Associates und Montexellio<sup>54</sup> betraf Leistungen der Kinder- und Jugendvorsorge. Für eine Steuerbefreiung war u. a. Voraussetzung, dass sie von einer mit sozialem Charakter anerkannten Einrichtung erbracht wurde. Auch in der Entscheidung Kennemer Golf<sup>55</sup> ging es um die

---

<sup>51</sup> Art. 132 Abs. 1 Buchst. j) I. z. Hs. MwStSystRL.

<sup>52</sup> EuGH vom 14. Juni 2007, C-434/05, Slg. 2007, I-04793, Randnr. 45.

<sup>53</sup> Hervorhebung nicht im Original.

<sup>54</sup> EuGH vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello, C-498/03, Slg. 2005, I-4427.

<sup>55</sup> EuGH vom 21. März 2002, C-174/00, Kennemer Golf, Slg. 2002, I-3293.

Verwendung der Überschüsse für Zwecke des Vereins und nicht um eine gewerbliche Gewinnerzielung im Sinne einer Unternehmenstätigkeit. Dies war lediglich in der Rs. Hoffmann<sup>56</sup> gegeben, bei der es sich um einen kommerziellen Konzertveranstalter handelte. Gleichwohl kann diese Entscheidung nicht in dem Sinne verstanden werden, dass sie die grundsätzliche Wertungsentscheidung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie außer Kraft setzt. Wie bereits dargelegt, hat der EuGH in dieser Entscheidung nur ausgeführt, dass die Gewinnerzielungsabsicht einer begünstigten Betätigung nicht entgegenstehen muss.

### **II.3.5 Vorgaben des Art. 134 MwStSystRL**

Durch Art. 134 MwStSystRL werden die Steuerbefreiungen des Art. 132 Abs. 1 u. a. Buchst. i) für bestimmte Fälle ausgeschlossen. Danach wird die Steuerbefreiung versagt, wenn:

- Die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich ist,
- die Umsätze im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.

Aus dem letzten Anstrich wird deutlich, dass der Wortlaut der Richtlinie davon ausgeht, dass nicht alle Umsätze in diesem Bereich von der USt zu befreien sind. Vielmehr entfaltet diese Regelung nur dann einen Sinn, wenn es künftig Umsätze von gewerblichen Unternehmen im Seminar- und Ausbildungsbereich gibt, die der Umsatzsteuer unterliegen. Andernfalls hätte diese Vorschrift keinen Anwendungsbereich mehr. Vielmehr würde dort ein Fall geregelt, der auf Grund der vollständigen Befreiung von der Umsatzsteuer in Deutschland nicht mehr

---

<sup>56</sup> EuGH vom 3. April 2002, C-144/00, Hoffmann, Slg. 2003, I-02921.

eintreten kann. Insoweit zeigt sich auch hier ein grundlegender Wertungswiderspruch zwischen der im Rahmen des JStG 2013 geplanten Regelung und den Vorgaben der – vorrangigen<sup>57</sup> – Zielsetzungen der Richtlinie.

Hierbei ist zu beachten, dass es sich bei Art. 134 nicht um ein Wahlrecht für die Mitgliedstaaten handelt, sondern um eine zwingende Regelung („... sind ... ausgeschlossen ...“). Insoweit hat der Gesetzgeber – anders als im Anwendungsbereich des Art. 133 – keine Entscheidungsfreiheit, inwieweit er dieser Vorgabe folgt. Es handelt sich um eine unmittelbar bindende Vorgabe. Dieser kann nur entsprochen werden, wenn es weiterhin eine Differenzierung zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen gibt. Da die geplante Regelung im JStG 2013 dies jedoch nicht mehr vorsieht, sondern eine allgemeine Steuerbefreiung anordnet, kann dieser Fall nicht mehr eintreten. Dies lässt sich auch nicht mit dem Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH rechtfertigen, nach der Wettbewerbsverzerrungen zwischen steuerbefreiten und steuerpflichtigen Umsätzen vermieden werden sollen. Unstreitig würde die vollständige Befreiung von entsprechenden Leistungen zukünftig solche Verzerrungen vermeiden.

Allerdings lässt eine solche Auslegung unberücksichtigt, dass mit den Steuerbefreiungen weitergehende Ziele verfolgt werden. Zweck der Begünstigungen in Art. 132 MwStSystRL sind soziale Erwägungen. Die Inanspruchnahme von bestimmten Leistungen soll dadurch nicht erschwert werden, dass diese infolge der Belastung mit USt einem höheren Preis unterliegen. Dieses Ziel wird jedoch nur erreicht, wenn berücksichtigt wird, dass es auch Empfänger dieser Leistungen gibt, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Für sie ist eine Befreiung der Leistungen von der USt wirtschaftlich betrachtet nachteilig, weil sie die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs verlieren, wenn Leistungen mit Vorsteuer in dieses Angebot einfließen. Insoweit wird die Zielsetzung dieser Regelung nur erreicht, wenn ein Vorsteuerabzug nicht grundsätzlich ausgeschlossen wird, weil die Leistungen vollständig von der USt befreit werden.

---

<sup>57</sup> Vgl. hierzu nochmals unter II.1 auf S. 6 ff.

### **II.3.6 Würdigung des Zusammenhangs zwischen den Art. 132 – 134 MwStSystRL**

Neben einer Betrachtung der einzelnen Artikel der Richtlinie ist zu berücksichtigen, dass die Regelungen insgesamt ein konsistentes System ergeben müssen. Deshalb bedarf es einer zusammenfassenden Analyse. Ausgangspunkt bildet dabei Art. 2 Abs. 1 MwStSystRL, der anordnet, dass grundsätzlich alle Lieferungen und sonstigen Leistungen unter den dort genannten Voraussetzungen der Umsatzsteuer unterliegen. Als Ausnahme hierzu werden im IX. Titel der MwStSystRL Befreiungen geregelt. Dieses System befreit zunächst nach Art. 132 MwStSystRL bestimmte Leistungen von der Umsatzsteuer. Hierbei handelt es sich nicht um ein Wahlrecht für die Mitgliedstaaten, sondern um eine Pflicht.<sup>58</sup> Hieran knüpft ergänzend Art. 133 MwStSystRL an, der den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gibt, für Einrichtungen i. S. v. Art. 132 MwStSystRL, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, zusätzliche Voraussetzungen für die Befreiung zu verlangen. Hierbei ergibt sich aus der Bezugnahme, dass es sich um Einrichtungen i. S. v. Art. 132 MwStSystRL handeln muss. Durch Art. 134 MwStSystRL wird die Steuerbefreiung von Umsätzen nach Art. 132 MwStSystRL in bestimmten Fällen zwingend suspendiert.

Dieses Regelungssystem setzt voraus, dass es Leistungen der in Art. 132 MwStSystRL genannten Art gibt, die der Umsatzsteuer unterliegen und solche die hiervon befreit sind oder unter den Voraussetzungen des Art. 133 MwStSystRL zumindest befreit werden können. Hingegen verlieren sowohl Art. 133 als auch Art. 134 MwStSystRL ihren Sinn, wenn alle Umsätze befreit werden. Genau dies sieht jedoch der Entwurf des JStG 2013 vor, der sich damit zu den Grundwertungen der MwStSystRL in Widerspruch setzt. Zugleich wird

---

<sup>58</sup> Vgl. den Einleitungssatz des Art. 132 MwStSystRL: „Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze ...“.



missachtet, dass nach der Rechtsprechung des EuGH die Steuerbarkeit von sämtlichen Leistungen nach Art. 2 MwStSystRL der Regelfall ist und alle Ausnahmen hiervon eng auszulegen sind. Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, ist diese enge Auslegung und die damit verbundene Differenzierung zwischen steuerbefreiten und steuerpflichtigen Umsätzen auch aus der Zielsetzung der Befreiungsvorschrift des Art. 132 MwStSystRL herleitbar.

### **III. Lösung in Übereinstimmung mit der Richtlinie und deren Interpretation durch den EuGH**

#### **III.1 Einräumung einer Optionsmöglichkeit als Lösungsmöglichkeit?**

Fraglich könnte sein, ob der Gesetzgeber in Ergänzung der derzeit geplanten Regelung eine Optionsmöglichkeit zur Umsatzsteuerpflicht einführen kann. Dabei könnte daran gedacht werden, § 9 UStG zu erweitern, indem ein Verzicht auf die nach § 4 Nr. 21 UStG-E angeordnete Steuerbefreiung erfolgen könnte. Unabhängig von den hiermit verbundenen praktischen Problemen, stünde eine solche Regelung im Widerspruch zur MwStSystRL. Nach ihrem Art. 137 können die EU-Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen das Recht einräumen, sich bei bestimmten steuerfreien Umsätzen für die Besteuerung, d. h. für die Steuerpflicht dieser Umsätze zu entscheiden. Die Mitgliedstaaten haben hiervon in unterschiedlichem Umfang Gebrauch gemacht, so dass insoweit keine vollständige Harmonisierung festzustellen ist.<sup>59</sup>

Art. 137 Abs. 1 MwStSystRL enthält die folgende – abschließende – Aufzählung von Umsätzen, bei denen die Mitgliedstaaten diese Möglichkeit haben:

- die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. b) bis g) genannten Finanzumsätze,

---

<sup>59</sup> Vgl. Widmann, in: Vogel/Schwarz, UStG, § 9 Rz. 2 (12/2010).

- Lieferung von anderen Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden als den in Art. 12 Abs. 1 Buchst. a) genannten,
- Lieferung unbebauter Grundstücke mit Ausnahme von Baugrundstücken im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Buchst. b),
- Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

Da hier Bildungs- und Schulungsleistungen nicht genannt werden, wäre eine Option nicht mit der MwStSystRL vereinbar und damit europarechtswidrig.

### **III.2 Differenzierung nach der Art der erbrachten Leistung oder nach dem Kreis der potentiellen Empfänger**

Eine europarechtskonforme Lösung verlangt zwingend nach einer Differenzierung in Abhängigkeit von der erbrachten Leistung. Ist diese durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL begünstigt, ist die Steuerfreiheit zwingend. Ist dies nicht der Fall, muss eine Steuerbefreiung ausscheiden, weil andernfalls gegen die Vorgabe der MwStSystRL verstoßen würde. Diese Regelungen sind für den deutschen Gesetzgeber nicht dispositiv, sondern hinsichtlich der Zielsetzung zwingend. Dies ergibt sich bereits aus der Verbindlichkeit der Zielsetzung der Richtlinie nach Art. 288 AEUV (ex. Artikel 249 EGV). Etwas anderes gilt lediglich im Anwendungsbereich des Art. 133 MwStSystRL<sup>60</sup>, die dem Gesetzgeber die dort genannten Wahlrechte eröffnet.

Einen Gestaltungsspielraum hat der nationale Gesetzgeber hinsichtlich der Frage, welche Leistungen er als begünstigt ansehen will. Nach der Rechtsprechung des EuGH richtet sich dies nicht nach europäischen Vorgaben, sondern nach dem nationalen Recht. Insoweit wäre es möglich, bestimmte Einrichtungen per se von der Steuerpflicht zu befreien. Dies kann z. B. dadurch erfolgen, dass staatliche Stellen die Kosten für die Leistungen übernehmen. Folglich

---

<sup>60</sup> Vgl. hierzu nochmals unter II.3.4 auf S. 23 ff.

ist es hierfür nicht erforderlich, ein formales Bescheinigungsverfahren durchzuführen oder etwa an die Kriterien für die steuerbegünstigten Zwecke nach §§ 51 ff. AO anzuknüpfen. Denkbar wäre auch darauf abzustellen, ob der überwiegende Kreis der potentiellen Nutzer der Leistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Damit würde in besonderer Weise der Zielsetzung der Art. 131 ff. MwStSystRL Rechnung getragen. Wie bereits ausgeführt, liegt diesen im Zusammenwirken mit Art. 2 MwStSystRL die grundsätzliche Überlegung zu Grunde, Bildungsleistungen nicht durch steuerliche Regelungen zu verteuern und damit Steuerpflichtige infolge von höheren Preisen hiervon auszuschließen. Insoweit könnte dieses Ziel erreicht werden.

Eine Grenze für den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers ergibt sich jedoch, wenn die Befreiungen dazu führen würden, dass das Regel-Ausnahme-Verhältnis umgekehrt würde. Entscheidend ist, dass Steuerbefreiungen nur eine Ausnahme sein können, weil anderenfalls gegen Art. 2 MwStSystRL verstoßen würde.

### **III.3 Übernahme der niederländischen Lösung**

Die obigen Ausführungen zur Unvereinbarkeit der in Deutschland geplanten Regelung zeigt auch das Verständnis anderer Staaten. Da dieses auch auf den Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie beruht, kann damit abgeschätzt werden, inwieweit auch Wettbewerbsverzerrungen zwischen Unternehmen aus unterschiedlich Staaten entstehen können.

In den Niederlanden sind Einrichtungen, die Bildungsleistungen erbringen, grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Eine Ausnahme besteht für Bildungseinrichtungen, die „Short professional training courses“ anbieten. Hierunter sei insbesondere die Weiterbildung durch Seminaranbieter zu verstehen. Diese erbringen grundsätzlich umsatzsteuerpflichtige Leistungen, können sich aber bei einem zentralen Register ([www.CRKBO.nl](http://www.CRKBO.nl)) registrieren, wenn sie um-

satzsteuerbefreite Bildungsleistungen erbringen möchten. Für die Anerkennung des Antrags auf Registrierung wird eine Überprüfung durchgeführt. Die Unternehmen (Einrichtungen) die sich nicht registrieren, könnten nicht per Verwaltungsakt zur Umsatzsteuerfreiheit gezwungen werden. Damit unterliegen gewerbliche Seminaranbieter in den Niederlanden grundsätzlich nicht der Umsatzsteuerbefreiung. Dies stimmt mit dem oben hergeleiteten Verständnis der Auslegung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie überein. Dem Vernehmen nach ist dieses Verfahren mit der EU-Kommission abgestimmt und wurde von ihr nicht beanstandet. Diese Regelung wurde 2010 eingeführt, nachdem das vorherige (Wahl-)Verfahren von der EU als EU-widrig angesehen wurde.

### **III.4 Beibehaltung des Status Quo**

Wie die Ausführungen auf S. 8 bereits gezeigt haben, gibt es keinen aktuellen Anlass für eine Änderung der bisherigen Regelung. Insoweit könnte überlegt werden, § 4 Nr. 21 und 22 UStG zunächst so zu belassen, wie sie derzeit sind. Dies hätte zwar den Nachteil, dass das bisherige Antragsverfahren und die hiermit bestehenden Probleme auch weiterhin bestünden, doch würden keine zusätzlichen Probleme geschaffen. Schließlich ist – soweit ersichtlich – derzeit auch kein Verfahren anhängig, dass in dieser Frage zu aktuellem Handlungsbedarf zwingt.

Eine solche Vorgehensweise hätte den Vorteil, dass genau geprüft werden könnte, wie eine Neuregelung auszugestalten ist, um den unionsrechtlichen Vorgaben zu genügen. Damit würde die Gefahr einer Verurteilung Deutschlands im Rahmen eines möglichen Vertragsverletzungsverfahrens und einer erneuten Gesetzesänderung verringert. Schließlich könnte die so gewonnene Zeit auch genutzt werden, um eine eingehende Prüfung der Vorgehensweise in anderen Mitgliedstaaten vorzunehmen. Dadurch wäre gewährleistet, dass es keine Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten der deutschen Wirtschaft gäbe.

#### **IV. Folgeprobleme bei Umsetzung des Vorschlages aus dem JStG-Entwurf**

Der BFH hat in seinem Grundsatzurteil vom 7.10.2010<sup>61</sup> entschieden, dass unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 22 Buchst. a) UStG geltender Fassung ausschließlich die reinen Seminarleistungen fallen. Dies kann für die Verpflegung der Seminarteilnehmer anders zu beurteilen sein. Hierbei handelt es sich nicht um eine für die Aus- oder Fortbildung unerlässliche Leistung, sondern um eine hierfür nur nützliche Maßnahme, die vorrangig dazu dient, den Komfort und das Wohlbefinden bei der Inanspruchnahme der Bildungsmaßnahme zu steigern.

Der EuGH hat – allerdings zur Verpflegung von Arbeitnehmern bei Unternehmensbesprechungen – entschieden, dass die Gewährleistung der Kontinuität und des ordnungsgemäßen Sitzungsablaufs es rechtfertigten, die Bewirtung der an Sitzungen teilnehmenden Arbeitnehmer mit Sandwichs und kalten Gerichten, die im Sitzungsraum serviert werden, nicht als unternehmensfremd anzusehen.<sup>62</sup> Dementsprechend ist auch die Verpflegung mit kalten oder kleinen Gerichten im Seminarraum, wie z. B. bei Kaffeepausen, unerlässlich für die Durchführung von ganztägigen Seminaren. Außerdem hat er darauf abgestellt, dass die Arbeitnehmer weder den Ort noch die Uhrzeit, noch die Art der Mahlzeiten wählen können, da für diese Entscheidung der Arbeitgeber verantwortlich ist.

Insoweit nimmt der EuGH eine Würdigung aller Gesamtumstände vor. Folglich könnte nur durch eine Reihe weiterer Entscheidungen geklärt werden, welche Bedeutung z. B. die Vorgabe eines festen Zeitplans für ein Seminar für die Bewirtung und die hiermit verbundenen Konsequenzen auf die Umsatzsteuer-

---

<sup>61</sup> V R 12/10, BStBl. II 2011, S. 303.

<sup>62</sup> Vgl. EuGH mit Urteil vom 11. Dezember 2008, C-371/07, Danfoss A/S, Astra-Zeneca A/S, Slg. 2008, I-9549 Randnrn. 60 f.

pflcht hat. Allerdings hat er anerkannt, dass die Kontinuität und der ordnungsgemäße Ablauf (hier: von Besprechungen) ein unternehmerisches Interesse begründen kann.

Hierbei ist zu beachten, dass dem Urteilsfall des BFH ein Sachverhalt zu Grunde lag, in dem eine Bewirtung in Hotels mit Spitzengastronomie erfolgte und – zumindest nach den Vorbringungen des Klägers – die Kosten hierfür sich auf zwei Drittel bis drei Viertel der Teilnehmergebühren beliefen. Insoweit lassen sich hieraus nur sehr schwer verallgemeinerbare Erkenntnisse hinsichtlich der Angemessenheit herleiten. Hinzu kommt, dass das Verfahren zur weiteren Feststellung des Sachverhalts an das FG zurückverwiesen wurde, woraus sich weitere Probleme hinsichtlich der Übertragung auf vergleichbare Sachverhalte ergeben.

Die Finanzverwaltung hat dieses Urteil im BStBl. Teil II veröffentlicht. Sie hat damit zum Ausdruck gebracht, dass sie diese Entscheidung in allen vergleichbaren Fällen so angewendet wissen will. Die geplante Änderung des § 4 Nr. 21 und 22 UStG würde hieran nichts ändern.

Aus dem Zusammenwirken der Rechtsprechung des BFH und der geplanten Gesetzesänderung ergibt sich bei vielen Seminaren und ähnlichen Veranstaltungen die Notwendigkeit, eine Aufteilung des Entgelts vorzunehmen. Sofern nicht nur die als üblich angesehenen „Kleinigkeiten“ angeboten werden, muss für die Verpflegung eine eigenständige Rechnung und zwar mit USt ausgestellt werden. Für alle Beteiligten entsteht hieraus eine neue bürokratische Belastung, die zu erheblichen Besteuerungsrisiken führt.<sup>63</sup> Geht etwa ein Veranstalter davon aus, dass seine Bewirtung die üblichen „Kleinigkeiten“ nicht überschreitet, so dass es sich um eine Nebenleistung zur Aus- und Weiterbildung handelt, wäre diese Leistung von der USt befreit. Folglich müsste sie auch nicht geson-

---

<sup>63</sup> Dies gilt unabhängig davon, dass der EuGH mit Urteil vom 25. Februar 1999, C-349/96, CPP, Slg. 1999, I-973 Randnr. 31, hierfür die Verwendung der einfachst möglichen Berechnungs- oder Bewertungsmethode verlangt hat.

dert in Rechnung gestellt werden. Dies wäre jedoch dann anders, wenn dieses Maß überschritten wäre. Dann handelt es sich eben nicht mehr um eine Nebenleistung, die ebenfalls in den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 22 UStG fiele.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter den bestmöglichen Bedingungen zu erhalten.<sup>64</sup> Vielmehr läge eine eigenständige sonstige Leistung i. S. v. § 3 Abs. 9 UStG vor. Diese würde i. d. R. dem Regelsteuersatz unterliegen. In diesen Fällen müsste das Entgelt für das Seminar in zwei Leistungen aufgeteilt werden, und zwar in eine, die als Seminarleistung nach § 4 Nr. 22 UStG von der USt befreit wäre und eine, die Bewirtungsleistung, die dem Regelsteuersatz unterläge.

Abgesehen von nicht unerheblichen Risiken, die sich daraus ergeben können, dass unterschiedliche Auffassung darüber bestehen, ob eine noch unternehmensübliche Bewirtung erfolgt ist, stellt sich die Frage nach dem Aufteilungsschlüssel. Es wäre nicht sachgerecht, auf die Kosten abzustellen, denn diese beziehen sich häufig als eine Tagungspauschale auf die Miete des Raumes und die Bewirtung. Dabei sehen die Vereinbarungen vor, dass je Teilnehmer ein bestimmter Betrag entrichtet werden muss, aber der Tagungsraum dafür ohne weiteres Entgelt zur Verfügung gestellt wird. Dies zeigt, dass die Inrechnungstellung der Tagungspauschale nicht sachgerecht wäre. Unabhängig davon stellt sich die Frage, warum der Veranstalter an der Beköstigung der Teilnehmer nicht auch einen Gewinnaufschlag berücksichtigen sollte. Schließlich ist die Gewinnerzielungsabsicht Motiv aller wirtschaftlichen Betätigungen – unabhängig davon, dass sie nicht Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft

---

<sup>64</sup> Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin, C-308/96 und C-94/97, Slg. 1998, I-6229, Randnr. 24, vom 25. Februar 1999, C-349/96, CPP, Slg. 1999, I-973, Randnr. 30, vom 6. November 2003, Dornier, C-45/01, Slg. 2003, I-12911, Randnr. 34, und vom 1. Dezember 2005, Ygeia, C-394/04 und C-395/04, Slg. 2005, I-10373, Randnr. 19.

i. S. v. § 2 UStG ist.<sup>65</sup> Ferner stellt sich die Fragen, ob alternative Verpflegungsformen zu prüfen sind, etwa wenn innerhalb des zur Verfügung stehenden zeitlichen Rahmens keine alternative Möglichkeit zur Beschaffung von Nahrung besteht (z. B. bei einer Veranstaltung an einem abgelegenen Ort, an dem nur der Veranstalter eine Beköstigung anbietet).

Die Finanzverwaltung wäre ihm Rahmen einer Umsatzsteuernachschau, einer USt-Sonderprüfung oder im Rahmen einer Betriebsprüfung gezwungen, die vom Steuerpflichtigen vorgenommene Abgrenzung zu prüfen. Zu beachten ist, dass ein Interesse der Veranstalter darin bestehen kann, diesen Anteil möglichst hoch anzusetzen, weil insoweit – unter den allgemein hierfür geltenden Voraussetzungen – auch ein Anspruch auf Vorsteuerabzug nach § 15 UStG besteht, weil dessen Abs. 2 Nr. 1 den Vorsteuerabzug nur insoweit ausschließt, wie er auf steuerfreie Umsätze entfällt. Die praktische Bedeutung dieses Problems wird dadurch noch verstärkt, dass die Rechnungsempfänger i. d. R. nicht die Teilnehmer als natürliche Personen sind, sondern Unternehmen, die ihrerseits in den allermeisten Fällen – unter den allgemeinen Voraussetzungen – zum Vorsteuerabzug berechtigt sein werden. Folglich führt ein höheres Entgelt für die Bewirtung bei gleichzeitiger Verringerung der Vergütung für die Seminarleistung zu einem höheren Vorsteuererstattungsanspruch. Insoweit wird wirtschaftlich betrachtet die Gesamtleistung unter Berücksichtigung der Besteuerung umso günstiger, je höher der Anteil des Entgelts ist, der auf die Bewirtung entfällt. Angesichts der Vielzahl von möglichen Fällen entsteht damit eine eingehende Kontroll- und Überwachungsnotwendigkeit durch die Finanzverwaltung. Ferner ist davon auszugehen, dass die Betroffenen sich sehr zeitnah in großer Zahl an die Finanzverwaltung mit Anträgen auf verbindliche Auskünfte wenden werden, um die ihnen sonst drohende Rechtsunsicherheit zu vermeiden.

---

<sup>65</sup> Auch nach Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt, unabhängig davon, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.



Infolge der Rechtsprechung des BFH zur Lieferung von Lehr- und Lernmaterial durch Schulen oder andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen an ihre Schüler<sup>66</sup> stellt sich dieses Problem nicht nur für die Verpflegung, sondern es müsste geprüft werden, inwieweit es sich bei den Schulungsunterlagen um eine eigenständige Lieferung oder ggf. sonstige Leistung handelt.<sup>67</sup> Diese wäre dann ebenfalls gesondert abzugrenzen. Hierfür kommt es entscheidend darauf an, dass die Leistungen den Schulungszweck nicht nur ermöglichen, sondern ihn selbst bewirken.<sup>68</sup> Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn als Tagungsunterlagen keine Materialien herausgegeben werden, die sich auf die konkreten Ausführungen in der Veranstaltung beziehen, sondern auf die Thematik insgesamt (z. B. ein Lehrbuch des Dozenten, das nicht speziell für dieses Seminar erstellt wurde und auch an Dritte veräußert wird).

Es zeigt sich damit, dass eine Vielzahl von neuen Abgrenzungsproblemen entsteht. Hierbei ist davon auszugehen, dass die Veranstalter entsprechender Seminare und Schulungen auf die Gesetzesänderung mit einer Umgestaltung ihrer Angebote reagieren werden, um einen möglichst großen Teil des Vorsteuerabzugs zu erhalten. Dies gilt zumindest für die Fälle, in denen die Teilnehmer bzw. i. d. R. deren Arbeitgeber zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Ist dies nicht der Fall, geschieht genau dies nicht. Hiermit ist für den Fiskus die Gefahr verbunden, dass erhebliche Einnahmeausfälle entstehen.

Denkbar wäre auch, dass Teile der bisherigen Tätigkeiten in eigene wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ausgegliedert werden, um insoweit den Vorsteuerabzug zu erhalten oder ggf. darauf abzielen, zunächst den vollen Vorsteuerabzug zu erhalten und während der Nutzungsdauer eine entsprechende Korrektur vorzunehmen. Hiermit lassen sich u. U. erhebliche Zins- und Liquiditätsvorteile gegenüber einer ungemilderten Anwendung der geplanten Neuregelung erzielen.

---

<sup>66</sup> Vgl. BFH vom 12. Dezember 1985, V R 15/80, BStBl. II 1986, S. 499.

<sup>67</sup> Vgl. zur getrennten Behandlung auch Abschn. 3.10 UStAE.

<sup>68</sup> Vgl. zur Abgrenzung im Detail BFH vom 3. Mai 1989, V R 83/84, BStBl. II 2010, S. 999.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die Neuregelung zwingend eine Anwendung der **Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG** auslöst. Dieser sieht vor, dass innerhalb von 5 bzw. bei Grundstücken (einschließlich ihren wesentlichen Bestandteilen) von 10 Jahren eine Berichtigung der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuer erfolgt. Dies hat zur Konsequenz, dass die bisher als Vorsteuer abgezogene Umsatzsteuer in den nächsten Jahren anteilig je nach Länge des Berichtigungszeitraums zu korrigieren ist. Dies bewirkt für die Betroffenen eine erhebliche Belastung und greift in wirtschaftliche Dispositionen sehr stark ein. Schließlich konnte zum Zeitpunkt des Kaufes in früheren Jahren nicht mit einer entsprechenden gesetzlichen Änderung gerechnet werden. Es wäre sinnvoll, wenn der Gesetzgeber diese Übergangsprobleme gesondert regelte. Diese Besteuerungsfolge hat wirtschaftlich zur Folge, dass – entgegen der Zielsetzung des Gesetzesentwurfs – eine steuerliche Entlastung von Bildungsleistungen nicht erreicht wird. Vielmehr führen diese Korrekturbeträge bei den Betroffenen zu einer zusätzlichen Belastung. Sofern der Markt dies zulässt, werden die Veranstalter diese in ihren Preisen an die Kunden weitergeben. Damit kommt es zu einer Verteuerung der entsprechenden Leistungen, ohne dass dies durch den Abzug von Vorsteuer beim Arbeitnehmer oder dessen Arbeitgeber kompensiert wird.

## V. Drohende Konsequenzen einer Umsetzung des Entwurfs

Die Regelungen der MwStSystRL sind – soweit es sich nicht explizit um Wahlrechte handelt – von den Mitgliedstaaten zwingend zu beachten. Der EuGH hat in der Rs. Kommission/Deutschland<sup>69</sup> entschieden, dass nationale Rechtsvorschriften, nach denen Umsätze von der Mehrwertsteuer befreit sind und die weder von einer in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung gedeckt noch nach einer in ihr vorgesehenen Abweichung zulässig sind,

---

<sup>69</sup> Vgl. EuGH vom 20. Juni 2002, C-287/00, Slg. 2002, I-05811.

gegen Art. 2 dieser Richtlinie verstoßen.<sup>70</sup> Es ist daher davon auszugehen, dass die EU-Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 – 261 AEUV (ex-Art. 226, 227 EGV) gegen die Bundesrepublik Deutschland einleiten wird. Da der EuGH schon zu § 4 Nr. 21a UStG a.F. gegen eine über die Richtlinie hinausgehende Steuerbefreiung entschieden hat, wäre es sehr überraschend, wenn die Bundesrepublik Deutschland dieses Verfahren nicht verliert. Fällt das Urteil entsprechend aus, muss die Regelung in absehbarer Zeit erneut geändert werden.

Dieses Verfahren hat für die betroffenen Steuerpflichtigen den Vorteil, dass sie selbst sich nicht der Belastung mit den Verfahrenskosten aussetzen müssen. Außerdem wird damit eine Reihe von verfahrensrechtlichen Fragen bei einer eigenen Klage von dem EuGH entschärft.

## **VI. Zusammenfassung**

Die vorgeschlagene grundsätzliche Befreiung aller Seminar- und Fortbildungsleitungen geht über den Wortlaut der MwStSystRL, die hierzu ergangene Rechtsprechung des EuGH und die mit diesen Regelungen verfolgten Zielsetzungen hinaus. Die Vorgaben stehen damit im Widerspruch zu Art. 2 MwStSystRL und lassen den systematischen Zusammenhang zwischen dieser Vorschrift und den Befreiungen im IX. Titel der Richtlinie unberücksichtigt. Die Vorschrift wäre bei einer Umsetzung nach meiner Auffassung europarechtswidrig. Die EU-Mitgliedstaaten haben kein Recht, sämtliche Leistungen im Bereich der Bildung von der USt zu befreien.

Eine gesetzliche Regelung, die einen solchen Verstoß vermeiden will, muss zwischen steuerpflichtigen und – unter den Voraussetzungen des IV. Titels der MwStSystRL – steuerfreien Leistungen differenzieren. Hierbei richtet sich nach

---

<sup>70</sup> Ähnlich EuGH vom 21. Februar 1989, C-203/87, Kommission/Italien, Slg. 1989, 00371, Randnr. 10.

nationalem Recht, welche Anforderungen zu stellen sind, um eine begünstigte Tätigkeit vorzunehmen. Allerdings darf dabei den grundsätzlichen Vorgaben der MwStSystRL jedoch nicht zuwider gehandelt werden, indem eine umfassende Freistellung erfolgt. Vielmehr bezieht sich diese Gestaltungsfreiheit nur auf die Frage, welche Nachweise für eine begünstigte Betätigung verlangt werden.

Da derzeit kein zwingender Handlungsbedarf für eine gesetzliche Neuregelung vorhanden ist, setzt die geplante Regelung die Steuerpflichtigen, die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung einer Vielzahl von bisher ungelösten Fragen und hiermit verbundenen großen Umstellungsbelastungen aus. Auf Grund des zu erwartenden Vertragsverletzungsverfahrens der Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland und dessen vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung zu erwartenden Ergebnis, ist eine solche Vorgehensweise nicht sinnvoll.

Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski

Hamburg, 1. August 2012

## **VII. Haftungsausschluss**

Das vorliegende Gutachten wurde nach besten Wissen und Gewissen erstellt. Es ist nicht auf die speziellen Bedürfnisse eines bestimmten Einzelfalls ausgerichtet. Es begründet keine Beratung und keine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte. Die Stellungnahme gibt meine Interpretation der relevanten steuergesetzlichen Bestimmungen, die hierzu ergangene Rechtsprechung sowie die hierzu ergangenen Verlautbarungen der Finanzverwaltung wieder. Die Ausführungen beruhen auf dem Rechtsstand zum 1. August 2012. Im Zeitablauf treten Änderungen bei Steuergesetzen, Verwaltungsanweisungen, der Interpretation dieser Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können die Gültigkeit der Aussagen dieses Gutachtens beeinflussen. Ich bin nicht verpflichtet, Sie auf Änderungen in der rechtlichen Beurteilung von Themen hinzuweisen, die ich in dieser Stellungnahme behandelt habe. Ich übernehme keine Gewährleistung oder Garantie für Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieses Gutachtens, sowie für ein Tun oder Unterlassen, das Sie oder Dritte allein auf Informationen aus dieser Stellungnahme gestützt haben. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.



# Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

## Arbeitshilfe



**Herausgeber** Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen  
Jochen Bürstinghaus  
Tel. 0221 9778-2651  
Fax 0800 100 9267 5300

**Bildnachweis** Heidi Baldrian - Fotolia.com  
Holger B. - Fotolia.com  
Lotfi Mattou - Fotolia.com  
Ralph Maats - Fotolia.com  
carsten jacobs - Fotolia.com

**Stand** 01.10.2014

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**1 Vorwort**

Die Besteuerung der öffentlichen Hand hat sich in den letzten Jahren durch Gesetzgebung und Rechtsprechung in wesentlichen Punkten verändert.

Schon seit einigen Jahren wird die Reformdiskussion von Privatisierungsverfahren und der verstärkten Einwerbung von privatem Kapital geprägt und das nicht nur von konzernartig strukturierten sondern zunehmend auch von kleineren Kommunen.

Durch das JStG 2009 (BGBl. I 2008 S. 2794) wurden die Regelungen zum steuerlichen Querverbund als Folge der Rechtsprechung des BFH vom 22.08.2007, BStBl II 2007 S. 961, gesetzlich geregelt. Danach ist z.B. die Begünstigung der Ausübung von dauerdefizitären Tätigkeiten in Eigen- oder Beteiligungsgesellschaften nach dem neu eingefügten § 8 Abs. 7 KStG insbesondere von bestimmten Verlusttragsregelungen und Stimmrechtsvereinbarungen abhängig (ausführlich dazu vgl. Tz. 13.4). Die bisher in der Praxis vorliegenden Gestaltungen entsprechen den Vorgaben des JStG 2009 häufig jedoch noch nicht, so dass die Finanzämter vermehrt durch Anträge auf Erteilung verbindlicher Auskünfte in geplante Neukonstruktionen eingebunden werden.

Zudem erschließen immer mehr juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) wirtschaftliche Betätigungen, um ihre finanziellen Möglichkeiten aufzubessern oder eine wirtschaftlichere Nutzung bereits vorhandener Anlagen sicherzustellen und so eine Kostenoptimierung zu erreichen. Aus dem Gedanken des Konkurrentenschutzes ist es geboten, in diesen Bereichen eine einheitliche Besteuerung sicherzustellen, um Wettbewerbsverzerrungen auf Grund des Steuerrechts zu vermeiden. Insbesondere die BFH-Rechtsprechung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer führt unter Bezug auf den gemeinschaftsrechtlichen Aspekt des „Wettbewerbs“ zur -aus kommunaler Sicht teilweise gewollter, teilweise jedoch ungewollter - Besteuerung von Dienstleistungen.

Mit der aktuellen Auflage wird auch weiterhin das Ziel verfolgt, Sie über neue Entwicklungen im Bereich der öffentlichen Hand zu informieren.

Wie in den vorherigen Auflagen sind auch diesmal alle Änderungen in kursiver Schrift dargestellt.

Sollten sich zu der Arbeitshilfe Rückfragen ergeben, so stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung. Darüber hinaus sind wir für Wünsche, Kritik oder Anregungen dankbar.



## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

**Inhaltsübersicht**

<b>1</b>	<b>VORWORT</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>PROBLEMBESCHREIBUNG</b>	<b>11</b>
<b>3</b>	<b>JURISTISCHE PERSONEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS</b>	<b>12</b>
<b>4.1</b>	<b>GEBIETSKÖRPERSCHAFTEN</b>	<b>12</b>
<b>4.2</b>	<b>ZWECKVERBÄNDE</b>	<b>12</b>
<b>4.3</b>	<b>ÖFFENTLICH- RECHTLICHE RELIGIONSGEMEINSCHAFTEN</b>	<b>12</b>
<b>4.4</b>	<b>KIRCHLICHE ORDEN</b>	<b>12</b>
<b>4.5</b>	<b>BERUFSVERBÄNDE MIT ÖFFENTLICH-RECHTLICHEM CHARAKTER (KAMMERN, INNUNGEN)</b>	<b>13</b>
<b>4.6</b>	<b>SONSTIGE KÖRPERSCHAFTEN UND ANSTALTEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS</b>	<b>13</b>
<b>4.7</b>	<b>SOZIALVERSICHERUNGSTRÄGER</b>	<b>13</b>
<b>4.8</b>	<b>STIFTUNGEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS</b>	<b>13</b>
<b>5</b>	<b>DIE WIRTSCHAFTLICHE BETÄTIGUNG DER KOMMUNEN</b>	<b>15</b>
<b>5.1</b>	<b>GESETZLICHE GRUNDLAGEN DER WIRTSCHAFTLICHEN BETÄTIGUNG</b>	<b>15</b>
<b>5.2</b>	<b>RECHTSFORMEN KOMMUNALER UNTERNEHMEN</b>	<b>16</b>
<b>5.3</b>	<b>STEUERUNG KOMMUNALER UNTERNEHMEN</b>	<b>17</b>
<b>5.3.1</b>	<b>GESETZLICHE VERTRETER</b>	<b>17</b>
<b>5.3.2</b>	<b>STEUERUNG DER UNTERNEHMEN IN PRIVATRECHTLICHER RECHTSFORM</b>	<b>17</b>
<b>5.3.3</b>	<b>STEUERUNG DER EIGENBETRIEBE</b>	<b>17</b>
<b>5.3.4</b>	<b>VERGLEICH DER ORGANISATIONS- UND RECHTSFORMEN</b>	<b>19</b>
<b>6</b>	<b>DIE „SPHÄREN“ DER JPDÖR IM STEUERRECHT/SCHAUBILD</b>	<b>20</b>
<b>7</b>	<b>RECHTLICHE GRUNDLAGEN</b>	<b>21</b>
<b>7.1</b>	<b>KÖRPERSCHAFTSTEUER</b>	<b>21</b>
<b>7.2</b>	<b>UMSATZSTEUER</b>	<b>21</b>
<b>7.3</b>	<b>GEWERBESTEUER</b>	<b>22</b>
<b>7.4</b>	<b>EINKOMMEN-/KAPITALERTRAGSTEUER</b>	<b>22</b>
<b>7.5</b>	<b>ABGABENORDNUNG</b>	<b>22</b>
<b>7.6</b>	<b>GRUNDERWERBSTEUER</b>	<b>22</b>
<b>8</b>	<b>DER BETRIEB GEWERBLICHER ART</b>	<b>23</b>
<b>8.1</b>	<b>GRUNDLAGEN</b>	<b>23</b>
<b>8.2</b>	<b>EINRICHTUNG</b>	<b>23</b>
<b>8.3</b>	<b>NACHHALTIGE WIRTSCHAFTLICHE TÄTIGKEIT</b>	<b>24</b>
<b>8.4</b>	<b>EINNAHMEERZIELUNGSABSICHT</b>	<b>25</b>
<b>8.5</b>	<b>WIRTSCHAFTLICHE BEDEUTSAMKEIT</b>	<b>25</b>
<b>8.6</b>	<b>SELBSTVERSORGUNGSBETRIEBE</b>	<b>26</b>
<b>8.7</b>	<b>ABGRENZUNG BGA ZUR HOHEITLICHEN TÄTIGKEIT</b>	<b>26</b>
<b>8.7.1</b>	<b>PRÜFSHEMA HOHEITLICHE (VORBEHALTENE) TÄTIGKEIT GEM. BMF-SCHREIBEN VOM 11.12.2009 (BStBL I 2009 S. 1597)</b>	<b>30</b>
<b>8.8</b>	<b>ABGRENZUNG BGA ZU DER DEM KIRCHLICHEN VERKÜNDIGUNGS-AUFTRAG DIENENDEN TÄTIGKEIT</b>	<b>31</b>
<b>8.9</b>	<b>ABGRENZUNG BGA ZUR LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT</b>	<b>32</b>

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<b>8.10</b>	<b>ABGRENZUNG BGA ZUR VERMÖGENSVERWALTUNG</b>	<b>32</b>
8.10.1	SONDERFALL: VERÄUßERUNG EINBRINGUNGSGEBORENER ANTEILE	33
8.10.2	SONDERFALL: VERÄUßERUNG SPERRFRISTBEHAFTETER ANTEILE	33
8.10.3	BETEILIGUNG AN EINER PERSONENGESELLSCHAFT ALS BGA	34
<b>8.11</b>	<b>PRÜFSHEMA BGA</b>	<b>36</b>
<b>8.12</b>	<b>DIE STELLUNG DES BGA IM STEUERRECHT/SCHAUBILD</b>	<b>37</b>
<b>9</b>	<b>ABC DER BEGRIFFSDEFINITIONEN</b>	<b>38</b>
<b>9.1</b>	<b>ANSTALTEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS</b>	<b>38</b>
<b>9.2</b>	<b>BELIEHENE EINRICHTUNGEN</b>	<b>40</b>
<b>9.3</b>	<b>BETRIEBSVERMÖGEN</b>	<b>41</b>
9.3.1	NOTWENDIGES BETRIEBSVERMÖGEN	41
9.3.2	GEWILLKÜRTEES BETRIEBSVERMÖGEN	42
<b>9.4</b>	<b>EIGENBETRIEB/REGIEBETRIEB</b>	<b>42</b>
<b>9.5</b>	<b>EIGENGESELLSCHAFTEN/BETEILIGUNGSGESELLSCHAFTEN</b>	<b>43</b>
<b>9.6</b>	<b>HANDWERKSINNUNGEN</b>	<b>43</b>
<b>9.7</b>	<b>HANDWERKSKAMMERN</b>	<b>44</b>
<b>9.8</b>	<b>HILFSGESCHÄFTE</b>	<b>45</b>
<b>9.9</b>	<b>KONZESSIONSABGABEN</b>	<b>45</b>
<b>9.10</b>	<b>LANDESBETRIEBE/SONDERVERMÖGEN</b>	<b>46</b>
<b>9.11</b>	<b>MEHRMÜTTERORGANSCHAFT</b>	<b>46</b>
<b>9.12</b>	<b>QUERVERBUND</b>	<b>47</b>
<b>9.13</b>	<b>TÄTIGKEITEN ZWISCHEN JPDÖR</b>	<b>48</b>
9.13.1	AMTSHILFE/BEISTANDSLEISTUNGEN	48
9.13.2	PRIVATUNTERNEHMERISCHE TÄTIGKEIT	49
<b>9.14</b>	<b>US-LEASINGGESCHÄFTE (US-CROSS-BORDER-LEASING)</b>	<b>49</b>
<b>9.15</b>	<b>VERKEHRSBETRIEB</b>	<b>49</b>
<b>9.16</b>	<b>ZWECKVERBAND</b>	<b>49</b>
<b>10</b>	<b>ERKENNEN VON BGA</b>	<b>50</b>
<b>10.1</b>	<b>ERKENNTNISMÖGLICHKEITEN</b>	<b>50</b>
<b>10.2</b>	<b>KOMMUNALE HAUSHALTSPLÄNE</b>	<b>51</b>
10.2.1	KOMMUNALE UNTERNEHMEN UND KOMMUNALER HAUSHALT	52
10.2.2	KAMERALISTIK	52
10.2.3	NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT („DOPPIK“)	53
10.2.4	DIE WICHTIGSTEN BGA IN DER REIHENFOLGE DER HAUSHALTSGLIEDERUNG	55
<b>10.3</b>	<b>MUSTERSCHREIBEN</b>	<b>56</b>
<b>10.4</b>	<b>FRAGEBOGEN</b>	<b>57</b>
<b>10.5</b>	<b>INFORMATIONSLATT</b>	<b>58</b>
<b>11</b>	<b>ABC HOHEITLICHER TÄTIGKEITEN - BETRIEBE GEWERBLICHER ART - GEMEINNÜTZIGE TÄTIGKEITEN</b>	<b>61</b>
<b>12</b>	<b>ERLÄUTERUNGEN ZU EINZELNEN BGA</b>	<b>70</b>
<b>13</b>	<b>ÜBERNAHME DAUERDEFIZITÄRER TÄTIGKEITEN DURCH BETRIEBE DER ÖH</b>	<b>100</b>
<b>13.1</b>	<b>AUSGANGSLAGE</b>	<b>100</b>
<b>13.2</b>	<b>BEGÜNSTIGTE DAUERVERLUSTGESCHÄFTE, § 8 ABS. 7 SATZ 2 KStG</b>	<b>100</b>
13.2.1	ALLGEMEINES	100
13.2.2	WIRTSCHAFTLICHE DAUERVERLUSTGESCHÄFTE	101
13.2.3	HOHEITLICHE DAUERVERLUSTGESCHÄFTE	103

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<b>13.3</b>	<b>DAUERVERLUSTGESCHÄFT IN ÖFFENTLICH-RECHTLICHER RECHTSFORM, § 8 ABS. 7 SATZ 1 NR. 1 KStG</b>	<b>103</b>
<b>13.4</b>	<b>DAUERVERLUSTGESCHÄFTE IN PRIVATRECHTLICHER RECHTSFORM, § 8 ABS. 7 SATZ 1 NR. 2 KStG</b>	<b>104</b>
13.4.1	STIMMRECHTSERFORDERNISSE	104
13.4.2	VERLUSTTRAGUNG	104
<b>13.5</b>	<b>ZEITLICHE ANWENDUNG</b>	<b>108</b>
<b>13.6</b>	<b>NICHT BEGÜNSTIGTE DAUERVERLUSTGESCHÄFTE ODER NICHT BEGÜNSTIGTE EIGENGESELLSCHAFTEN</b>	<b>109</b>
<b>14</b>	<b>ZUSAMMENFASSUNG VON BETRIEBEN GEWERBLICHER ART</b>	<b>110</b>
<b>14.1</b>	<b>ZUSAMMENFASSUNG WEGEN GLEICHARTIGKEIT</b>	<b>111</b>
<b>14.2</b>	<b>ZUSAMMENFASSUNG WEGEN ERFÜLLUNG DER VERFLECHTUNGSVORAUSSETZUNGEN</b>	<b>111</b>
<b>14.3</b>	<b>ZUSAMMENFASSUNG VON QUERVERBUNDUNTERNEHMEN</b>	<b>116</b>
<b>14.4</b>	<b>KETTENZUSAMMENFASSUNG UND MITSCHLEPPTHEORIE</b>	<b>119</b>
<b>14.5</b>	<b>ZUSAMMENFASSUNG VON VERPACHTUNGS-BGA</b>	<b>120</b>
<b>14.6</b>	<b>ZUSAMMENFASSUNG VON EINRICHTUNGEN UNTERHALB DER GEWICHTIGKEITSGRENZE</b>	<b>120</b>
<b>14.7</b>	<b>BESTEuerung ZUSAMMENGEFASSTER BGA / VERLUSTVERRECHNUNG</b>	<b>120</b>
14.7.1	ZEITLICHE ANWENDUNG	122
<b>15</b>	<b>ZUSAMMENFASSUNG VON MEHREREN TÄTIGKEITEN IN KAPITALGESELLSCHAFTEN</b>	<b>123</b>
<b>15.1</b>	<b>AUSGANGSLAGE VOR 2009</b>	<b>123</b>
<b>15.2</b>	<b>SPARTENRECHNUNG GEM. § 8 ABS. 9 KStG I.D.F. DES JStG 2009</b>	<b>127</b>
15.2.1	ALLGEMEINES	127
15.2.2	SPARTENEINTEILUNG	127
15.2.3	ERGEBNISERMITTLUNG DER SPARTEN	130
15.2.4	ERMITTLUNG DES EINKOMMENS DER KAPITALGESELLSCHAFT	131
15.2.5	WEGFALL ODER EINTRITT DER VORAUSSETZUNGEN DES § 8 ABS. 7 SATZ 1 NR. 2 SATZ 2 KStG	131
15.2.6	ZEITLICHE ANWENDUNG	132
<b>15.3</b>	<b>ÜBERFÜHRUNG HOHEITLICHER TÄTIGKEITEN IN EINE KAPITALGESELLSCHAFT</b>	<b>132</b>
<b>16</b>	<b>ZUSAMMENFASSUNG IN FORM DER ORGANSCHAFT</b>	<b>132</b>
<b>16.1</b>	<b>BGA ALS ORGANTRÄGER</b>	<b>132</b>
<b>16.2</b>	<b>WIRKUNGEN DER ORGANSCHAFT</b>	<b>134</b>
16.2.1	ÜBERNAHME EINER DAUERDEFIZITÄREN TÄTIGKEIT DURCH EINE ORGANGESELLSCHAFT	134
16.2.2	SPARTENRECHNUNG BEI ORGANSCHAFTSGESTALTUNGEN	135
<b>17</b>	<b>ZUSAMMENFASSUNG DURCH EINBRINGUNG VON BETEILIGUNGEN IN BGA</b>	<b>136</b>
<b>17.1</b>	<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>136</b>
<b>17.2</b>	<b>WERT DER EINLAGE</b>	<b>136</b>
<b>18</b>	<b>UMWANDLUNG IN PERSONENGESELLSCHAFTEN</b>	<b>138</b>
<b>19</b>	<b>EINKOMMENSERMITTLUNG</b>	<b>139</b>
<b>19.1</b>	<b>EINKÜNFTEERMITTLUNG BEI BGA</b>	<b>139</b>
<b>19.2</b>	<b>BETRIEBSAUFSPLATUNG</b>	<b>139</b>

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

19.2.1	ÜBERLASSUNG VON NICHT WESENTLICHEN BETRIEBSGRUNDLAGEN AN EINEN BGA ODER EINE EIGENGESELLSCHAFT	139
19.2.2	ÜBERLASSUNG VON WESENTLICHEN BETRIEBSGRUNDLAGEN AN EINEN BGA	140
19.2.3	ÜBERLASSUNG VON WESENTLICHEN BETRIEBSGRUNDLAGEN AN EINE EIGENGESELLSCHAFT	141
19.3	KONZESSIONSABGABEN	142
19.4	VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN	144
19.5	ÜBERTRAGUNG VON WIRTSCHAFTSGÜTERN	145
19.6	ÜBERTRAGUNG DES GESAMTEN BGA	145
19.7	EINBRINGUNG EINES BGA IN EINE KAPITALGESELLSCHAFT	145
19.8	VERDECKTES EIGENKAPITAL	146
19.9	AUSGLEICHSZAHLUNGEN EINER JPDÖR AN VERKEHRSBETRIEBE	146
19.10	INVESTITIONSZUSCHÜSSE DER ÖFFENTLICHEN HAND	148
19.11	BAUKOSTENZUSCHÜSSE	148
19.12	FREIBETRAG NACH § 24 KStG	149
20	LEISTUNGEN, DIE MIT GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN VERGLEICHBAR SIND	150
21	NACHSTEUER	151
22	EINKOMMENSTATBESTÄNDE NACH § 20 ABS. 1 NR. 10 EStG UND KAPITALERTRAGSTEUERABZUG	152
22.1	HINTERGRUND DER VORSCHRIFTEN	152
22.2	EINKÜNFTE GEM. § 20 ABS. 1 NR. 10 BUCHST. A) EStG	154
22.2.1	LEISTUNGSBEGRIFF	154
22.2.2	ANWENDUNGSZEITPUNKT	154
22.2.3	ENTSTEHUNGSZEITPUNKT DER KAPITALERTRAGSTEUER	154
22.2.4	STEUERSATZ	155
22.2.5	SCHULDNER DER KAPITALERTRAGSTEUER	155
22.3	EINKÜNFTE GEM. § 20 ABS. 1 NR. 10 BUCHST. B) EStG	155
22.3.1	GEWINNBEGRIFF	155
22.3.2	BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH	156
22.3.3	UMSATZ- BZW. GEWINNGRENZEN	157
22.3.4	RÜCKLAGENBILDUNG	157
22.3.5	NACHTRÄGLICHE RÜCKLAGENBILDUNG	159
22.3.6	AUFLÖSUNG DER RÜCKLAGEN	159
22.3.7	VERLUSTVERRECHNUNG	160
22.3.8	BERÜCKSICHTIGUNG VON VERDECKTEN GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN	161
22.3.9	BERÜCKSICHTIGUNG VON FESTSTELLUNGEN IM RAHMEN EINER BETRIEBSPRÜFUNG	162
22.3.10	ZUSAMMENFASSENDES SCHAUBILD	163
22.3.11	ANWENDUNGSZEITPUNKT	164
22.3.12	ENTSTEHUNGSZEITPUNKT DER KAPITALERTRAGSTEUER	166
22.3.13	STEUERSATZ	166
22.3.14	SCHULDNER DER KAPITALERTRAGSTEUER	167
22.4	ABSTANDNAHME VOM KAPITALERTRAGSTEUERABZUG	167
22.5	EINZELFRAGEN	167
22.5.1	BUCHGEWINNE	167
22.5.2	EINBRINGUNG VON BGA IN KAPITALGESELLSCHAFTEN	167
22.5.3	VERÄUßERUNG EINBRINGUNGSGEBORENER ANTEILE	168
22.5.4	VERÄUßERUNG SPERRFRISTBEHAFTETER ANTEILE	169
22.5.5	EINBRINGUNG VON BGA IN PERSONENGESELLSCHAFTEN	171

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

22.5.6	KAPITALERTRAGSTEUERPFLICHT VON ÜBERNAHMEGEWINNEN GEM. § 4 UMWSTG UND GEWINNEN GEM. § 7 UMWSTG	171
22.5.7	UNENTGELTLICHE ÜBERFÜHRUNG VON STEUERVERHAFTETEN ANTEILEN IN DAS HOHEITSVERMÖGEN	172
22.5.8	BETEILIGUNG AN EINER PERSONENGESELLSCHAFT	173
<b>23</b>	<b>FÜHRUNG DES STEUERLICHEN EINLAGEKONTOS GEM. § 27 KStG</b>	<b>174</b>
<b>23.1</b>	<b>ALLGEMEINES</b>	<b>174</b>
23.1.1	BGA MIT EIGENER RECHTSPERSÖNLICHKEIT	174
23.1.2	BGA OHNE EIGENE RECHTSPERSÖNLICHKEIT	174
<b>23.2</b>	<b>ERMITTLUNG DES ANFANGSBESTANDES</b>	<b>175</b>
<b>23.3</b>	<b>FESTSTELLUNG DES STEUERLICHEN EINLAGEKONTOS IN SOG. „WECHSELFÄLLEN“</b>	<b>176</b>
23.3.1	BGA VERFÜGT ÜBER RÜCKLAGEN I.S.D. § 20 ABS. 1 NR. 10 BUCHST. B) SATZ 1 EStG	177
23.3.2	BGA OHNE RÜCKLAGEN I.S.D. § 20 ABS. 1 NR. 10 BUCHST. B) SATZ 1 EStG	177
<b>23.4</b>	<b>BEHANDLUNG VON GEWÄHRTRÄGEREINLAGEN</b>	<b>177</b>
<b>23.5</b>	<b>BESTIMMUNG DES ANGEMESSENEN EIGENKAPITALS</b>	<b>178</b>
<b>23.6</b>	<b>UMWANDLUNG VON RÜCKLAGEN IN NENNKAPITAL / VERGLEICHBARE KAPITALGRÖßE</b>	<b>179</b>
<b>23.7</b>	<b>HERABSETZUNG DES NENNKAPITALS/VERGLEICHBARE KAPITALGRÖßE</b>	<b>179</b>
23.7.1	BGA MIT EIGENER RECHTSPERSÖNLICHKEIT	179
23.7.2	BGA OHNE EIGENE RECHTSPERSÖNLICHKEIT:	180
<b>23.8</b>	<b>BEHANDLUNG VON VERDECKTEN GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN</b>	<b>180</b>
<b>23.9</b>	<b>VERWENDUNGSFESTSCHREIBUNG, § 27 ABS. 5 KStG</b>	<b>181</b>
23.9.1	ANWENDUNG DER VORSCHRIFT AUF BGA OHNE EIGENE RECHTSPERSÖNLICHKEIT	182
<b>24</b>	<b>KÖRPERSCHAFTSTEUERSATZ</b>	<b>182</b>
<b>24.1</b>	<b>BESTEuerung IM HALBEINKÜNFTEVERFAHREN</b>	<b>182</b>
<b>25</b>	<b>SPENDEN</b>	<b>184</b>
<b>25.1</b>	<b>SPENDEN AN BGA</b>	<b>184</b>
<b>25.2</b>	<b>SPENDEN AN FÖRDERVEREINE VON BGA</b>	<b>184</b>
<b>26</b>	<b>UMSATZSTEUER</b>	<b>185</b>
<b>26.1</b>	<b>UNTERNEHMEREIGENSCHAFT</b>	<b>185</b>
<b>26.2</b>	<b>BEHANDLUNG VON ZUSCHÜSSEN</b>	<b>186</b>
<b>26.3</b>	<b>UMSATZBESTEuerung SONSTIGER LEISTUNGEN AN JPDÖR</b>	<b>187</b>
<b>26.4</b>	<b>ANTRÄGE AUF ERTEILUNG VON AUSKÜNFTEN ZUR UMSATZSTEUERPFLICHT ÖFFENTLICHER EINRICHTUNGEN</b>	<b>191</b>
<b>27</b>	<b>GEWERBESTEuerung</b>	<b>193</b>
<b>27.1</b>	<b>STEUERPFLICHT</b>	<b>193</b>
<b>27.2</b>	<b>ERMITTLUNG DES GEWERBEERTRAGS</b>	<b>193</b>
<b>28</b>	<b>GRUNDERWERBSTEuerung</b>	<b>195</b>
<b>29</b>	<b>SCHENKUNGSTEuerung</b>	<b>197</b>
<b>30</b>	<b>BUCHFÜHRUNGS- UND AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN</b>	<b>198</b>
<b>30.1</b>	<b>SCHAUBILD</b>	<b>198</b>
<b>30.2</b>	<b>ERLÄUTERUNGEN</b>	<b>199</b>

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<b>31</b>	<b>DURCHFÜHRUNG DER BESTEUERUNG / HINWEISE ZUM MASCHINELLEN VERFAHREN</b>	<b>200</b>
<b>31.1</b>	<b>STRUKTUR</b>	<b>200</b>
<b>31.2</b>	<b>AKTENFÜHRUNG</b>	<b>200</b>
<b>31.3</b>	<b>GRUNDKENNBUCHSTABEN</b>	<b>200</b>
<b>31.4</b>	<b>BEKANNTGABE VON STEUERBESCHEIDEN</b>	<b>201</b>
<b>31.5</b>	<b>BESONDERHEITEN BEI DER ZUSAMMENFASSUNG VON BGA</b>	<b>202</b>
31.5.1	VORDRUCK „KST 1 A“	202
31.5.2	VORDRUCK „KST 1 FA“	202
31.5.3	VORDRUCK „GEWST 1 A“	203
<b>31.6</b>	<b>SPARTENRECHNUNG GEM. § 8 ABS. 9 KSTG</b>	<b>203</b>
31.6.1	VORDRUCK „KST 1 A“	203
31.6.2	VORDRUCK „ANLAGE SPARTENÜBERSICHT“	203
31.6.3	VORDRUCK „ANLAGE ZUR SPARTENTRENNUNG / ANLAGE ÖHK“	203
31.6.4	PERSONELLER VERLUSTFESTSTELLUNGSBESCHIED	204
31.6.5	VORDRUCK „ANLAGE ÖHG“	204
31.6.6	BESONDERHEITEN BEI ORGANSCHAFTSVERHÄLTNISSSEN	205
<b>31.7</b>	<b>ZUSAMMENARBEIT MIT ANDEREN STELLEN</b>	<b>205</b>
31.7.1	FINANZÄMTER FÜR GKBP	205
31.7.2	GRUNDSTÜCKSSTELLE (GÜST)	206
<b>32</b>	<b>STEUERLICHE PFLICHTEN</b>	<b>207</b>
<b>32.1</b>	<b>ALLGEMEINES</b>	<b>207</b>
<b>32.2</b>	<b>STEUERERKLÄRUNGSPFLICHT / VERANLAGUNG UND ERHEBUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUER</b>	<b>207</b>
<b>33</b>	<b>BETRIEBSPRÜFUNGEN</b>	<b>208</b>
<b>33.1</b>	<b>ZUSTÄNDIGKEITEN</b>	<b>208</b>
33.1.1	ALLGEMEINES	208
33.1.2	PRÜFUNG DER KAPITALERTRAGSTEUER	208
33.1.3	DATENZUGRIFF	208
<b>33.2</b>	<b>KONTROLLMITTEILUNGEN</b>	<b>209</b>
<b>34</b>	<b>STEUERABZUG UND BESCHRÄNKTE KÖRPERSCHAFTSTEUERPFLICHT</b>	<b>210</b>
<b>34.1</b>	<b>ALLGEMEINES</b>	<b>210</b>
<b>34.2</b>	<b>ABSTANDNAHME VOM KAPITALERTRAGSTEUERABZUG GEM. § 44A ABS. 4 ESTG</b>	<b>210</b>
<b>34.3</b>	<b>REDUZIERUNG DES STEUERABZUGS GEM. § 44A ABS. 8 ESTG</b>	<b>211</b>
<b>34.4</b>	<b>GESTALTUNGEN ZUR VERMEIDUNG DES STEUERABZUGS</b>	<b>212</b>
34.4.1	WERTPAPIERLEIHE	212
34.4.2	FORDERUNGSFORFAITIERUNG	213
<b>35</b>	<b>RECHTSPRECHUNG / BMF-SCHREIBEN / INFORMATIONEN DER OFDEN</b>	<b>214</b>
<b>35.1</b>	<b>ANHÄNGIGE BFH-/EUGH-VERFAHREN</b>	<b>214</b>
<b>35.2</b>	<b>ENTSCHEIDUNGEN DES BFH / EUGH</b>	<b>216</b>
<b>35.3</b>	<b>BMF-SCHREIBEN</b>	<b>227</b>
<b>35.4</b>	<b>INFORMATIONEN DER OFDEN</b>	<b>232</b>
<b>36</b>	<b>FACHLITERATUR</b>	<b>237</b>
<b>37</b>	<b>LINKSAMMLUNG</b>	<b>242</b>

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<b>38</b>	<b>ANLAGEN</b>	<b>243</b>
<b>38.1</b>	<b>ANLAGE 1: BEISPIEL ZUR SPARTENRECHNUNG</b>	<b>243</b>
<b>38.2</b>	<b>ANLAGE 2: BEISPIEL ZUR VERWENDUNG DES VORDRUCKS KSt 1 FA</b>	<b>254</b>
<b>38.3</b>	<b>ANLAGE 3: NV 2 A</b>	<b>267</b>
<b>39</b>	<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</b>	<b>269</b>

## 2 Problembeschreibung

Neben den unerlässlichen hoheitlichen Leistungen treten die jPdöR immer öfter als Konkurrent gegenüber privaten Unternehmen auf. In Anbetracht dieser Entwicklung bereiten die Fragen, ob und ggf. inwieweit die neu aufgenommenen oder bereits vorhandenen und ausgeweiteten Tätigkeiten der jPdöR hoheitliche oder wirtschaftliche Betätigungsfelder erschließen und das äußere Bild eines Gewerbebetriebes bieten, immer wieder Probleme.

Darüber hinaus wird nach ständiger Rechtsprechung des BFH<sup>1</sup> für Zwecke der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens der Betrieb gewerblicher Art (BgA) der jPdöR verselbständigt. Damit wird der BgA im Verhältnis zu seiner Trägerkörperschaft im Ergebnis wie eine Kapitalgesellschaft behandelt.

Daher sind in diesen Bereichen häufig nicht erkannte verdeckte Gewinnausschüttungen möglich. Diese können sich z.B. durch überhöhte Konzessionsabgaben, durch zinslose Darlehen von kommunalen Unternehmen an den hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft und zahlreiche andere Sachverhalte ergeben.

Durch die Änderungen im Zusammenhang mit dem Halbeinkünfteverfahren werden Leistungen der BgA an ihre Trägerkörperschaften als Kapitaleinkünfte der Trägerkörperschaft qualifiziert und mit einer 15%igen Kapitalertragsteuer belastet. Hierbei führt auf Seiten der Kommunen sowohl die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Eigen- und Regiebetrieben als auch die Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos i.S.d. § 27 KStG häufig zu Problemen, die mitunter zu erheblichen Steuerausfällen führen können.

Insoweit bietet es sich an, einzelne der im Folgenden aufgegriffenen Themen sukzessive einer intensiven Prüfung zu unterziehen. Dabei fällt es in die Eigenverantwortung der Finanzämter, im Rahmen der dezentralen Schwerpunktbildung die für eine Prüfung des Einzelfalles erforderlichen, ggf. nach strukturellen oder Umsatzkriterien ausgewählten Themen zu bestimmen.

Auch die steuersparende Verlustverrechnung durch Zusammenfassung von BgA (z.B. die zulässige Verrechnung gleichartiger oder die unzulässige Verrechnung nicht gleichartiger Betriebe, von verpachteten Betrieben, über Einbringungen in Kapitalgesellschaften sowie die Einlage von Kapitalbeteiligungen) bereitet häufig Schwierigkeiten.

Zudem werden vielfach sog. „Betriebsaufspaltungs-BgA“, z.B. durch die Vermietung und Verpachtung von Betriebsgrundstücken an kommunale Eigengesellschaften, sowie vGA durch die Vermietung und Verpachtung von Betriebsgrundstücken an BgA oder die Begründung eines BgA durch die Veräußerung sog. sperrfristbehafteter bzw. einbringungsgeborener Anteile nicht erkannt.

Allein die hier nur beispielhaft aufgeführten Problembereiche unterstreichen die Notwendigkeit, Erfahrungen auszutauschen und das Fachwissen zu erweitern.

---

<sup>1</sup> Vgl. BFH vom 14.03.1984, BStBl II 1984 S. 496, vom 03.02.1993, BStBl II 1993 S. 459, BFH vom 24.04.2002, BStBl 2003 II S. 412



## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

### 3 Juristische Personen des öffentlichen Rechts

JPdöR sind rechtsfähige Körperschaften, die ihre Rechtsfähigkeit und ihre rechtliche Gestaltung aus dem öffentlichen Bundes- und Landesrecht herleiten. Der in §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG verwendete Begriff – juristische Person des öffentlichen Rechts – bezieht sich neben den Körperschaften des öffentlichen Rechts auch auf Anstalten, Stiftungen und Zweckverbände des öffentlichen Rechts.

## 4 ABC der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

### 4.1 Gebietskörperschaften

- Bund/ Länder
- Bezirksregierungen/ Landschaftsverbände/ Kreise
- Städte/ Gemeinden

### 4.2 Zweckverbände

- Zweckverbände (z.B. für kommunale Datenverarbeitung)
- Wasser- und Bodenverbände
- Teilnehmergeinschaften im Flurbereinigungsverfahren
- Verbände der Teilnehmergeinschaften im Flurbereinigungsverfahren

### 4.3 Öffentlich- rechtliche Religionsgemeinschaften

Katholische Kirche	Evangelische Kirche
Diözesen/Bistümer	Landeskirchen
Erzdiözesen/-bistümer	Kirchenprovinzen
Bischöflicher-/Erzbischöflicher Stuhl	Kirchenkreise und deren Verbände
Dekanate	Kirchengemeinden und deren Verbände
Pastoralverbünde	
Pfarrgemeinden	

### 4.4 Kirchliche Orden

Kirchliche Orden können JpöR sein, vgl. BFH-Urteil vom 08.07.1971, BStBl II 1972 S. 70. Im **Bistum Münster** z.B. gibt es 14 verschiedene Orden in 23 klösterlichen Niederlassungen. Im **Erzbistum Paderborn** gibt es 12 verschiedene Orden in 16 klösterlichen Niederlassungen.

Die größten Gruppen bilden die benediktinisch und franziskanisch geprägten Ordensgemeinschaften.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**4.5 Berufsverbände mit öffentlich-rechtlichem Charakter (Kammern, Innungen)**

- Architektenkammern
- Ärzte-, Zahnärztekammern
- Rechtsanwalt-, Notar-, Steuerberaterkammern
- Handwerkskammern
- Industrie- und Handelskammern
- Landwirtschaftskammern
- Innungen
- Kreishandwerkerschaften
- Sparkassen- und Giroverbände

**4.6 Sonstige Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts**

- Kassenärztliche Vereinigungen
- Kassenzahnärztliche Vereinigungen
- Landesverband Lippe in Detmold
- Rheinische bzw. Westfälisch-Lippische Versorgungskasse für Gemeinden und Gemeindeverbände
- Jagdgenossenschaften
- Waldgenossenschaften
- Fischereigenossenschaften
- Landwirtschaftliche Alterskasse Nordrhein-Westfalen
- Landschaftsverband Rheinland bzw. Westfalen-Lippe
- Rundfunk- und Fernsehanstalten des öffentlichen Rechts

**4.7 Sozialversicherungsträger**

- Allgemeine Ortskrankenkassen
- Innungskrankenkassen
- Betriebskrankenkassen
- Landesversicherungsanstalten
- Bundesknappschaft
- Berufsgenossenschaften

**4.8 Stiftungen des öffentlichen Rechts**

- Stiftungen des Bundes, (z.B.: Stiftung Erinnerung, Verantwortung und Zukunft)
- Stiftungen der Bundesländer
- Stiftungen der Städte und Gemeinden

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**Beachte:**

JPdöR (wie zum Beispiel Städte und Gemeinden) können auch Stiftungen des privaten Rechts gründen. Davon wird in den letzten Jahren insbesondere von den Kommunen verstärkt Gebrauch gemacht, um im Rahmen von gemeinnützigen Stiftungen bestimmte kulturelle beziehungsweise soziale Angebote aufrecht erhalten zu können. Sie können auch als Mittelbeschaffungskörperschaften gegründet werden, die Spenden für kulturelle oder soziale Einrichtungen sammeln sollen. Diese Stiftungen des privaten Rechts sind keine JPDöR und unterliegen wie jede privatrechtliche Stiftung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 oder 5 KStG (abhängig davon, ob es sich um eine rechtsfähige oder eine nicht rechtsfähige Stiftung handelt). Regelmäßig sind sie steuerbefreit gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

## **5 Die wirtschaftliche Betätigung der Kommunen**

### **5.1 Gesetzliche Grundlagen der wirtschaftlichen Betätigung**

Das Recht der Kommunen auf wirtschaftliche Betätigung ist ausschließlich aus dem kommunalen Selbstverwaltungsrecht des Art. 28 Abs. 2 GG abzuleiten. Dieses Recht der Gemeinden wird in den §§ 107 ff. GO NRW konkretisiert. Die Gemeinde darf sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben wirtschaftlich gem. § 107 Abs. 1 GO NRW bzw. nicht-wirtschaftlich gem. § 107 Abs. 2 GO NRW betätigen.

Als wirtschaftliche Betätigung definiert § 107 Abs. 1 GO NRW den Betrieb von Unternehmen, die als Hersteller, Anbieter oder Verteiler von Gütern oder Dienstleistungen am Markt tätig werden, sofern die Leistung ihrer Art nach auch von einem Privaten mit der Absicht der Gewinnerzielung erbracht werden könnte.

Eine wirtschaftliche Betätigung ist dann zulässig, wenn

- ein dringender öffentlicher Zweck die Betätigung erfordert,
- die Betätigung nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zur Leistungsfähigkeit der Gemeinde steht und
- bei einem Tätigwerden außerhalb der Energieversorgung, der Wasserversorgung, des öffentlichen Verkehrs sowie des Betriebes von Telekommunikationsleitungsnetzen einschließlich der Telefondienstleistungen der dringende öffentliche Zweck durch andere Unternehmen nicht ebenso gut und wirtschaftlich erfüllt werden kann.

#### **Gemeinwirtschaftliche Betätigung**

Als gemeinwirtschaftlich bezeichnet man Leistungen, die nicht nach wettbewerbsrechtlichen Aspekten ausgerichtet sind und öffentlicher Zuschüsse bedürfen. Hierunter fallen z.B. Verkehrsbetriebe.

#### **Eigenwirtschaftliche Betätigung**

Als eigenwirtschaftlich bezeichnet man Leistungen, die markt- bzw. wettbewerbsmäßig orientiert erbracht werden und keiner öffentlichen Zuschüsse bedürfen. In diesen Fällen werden die dabei entstehenden Kosten (z.B. [Energie-] Versorgungsleistungen) durch entsprechende Erlöse gedeckt.

Neben den v. g. Punkten gelten für die Gründung einer kommunalen Eigengesellschaft oder die Beteiligung an einem Unternehmen zusätzlich die in § 108 GO NRW genannten Voraussetzungen. Danach ist zu berücksichtigen, dass

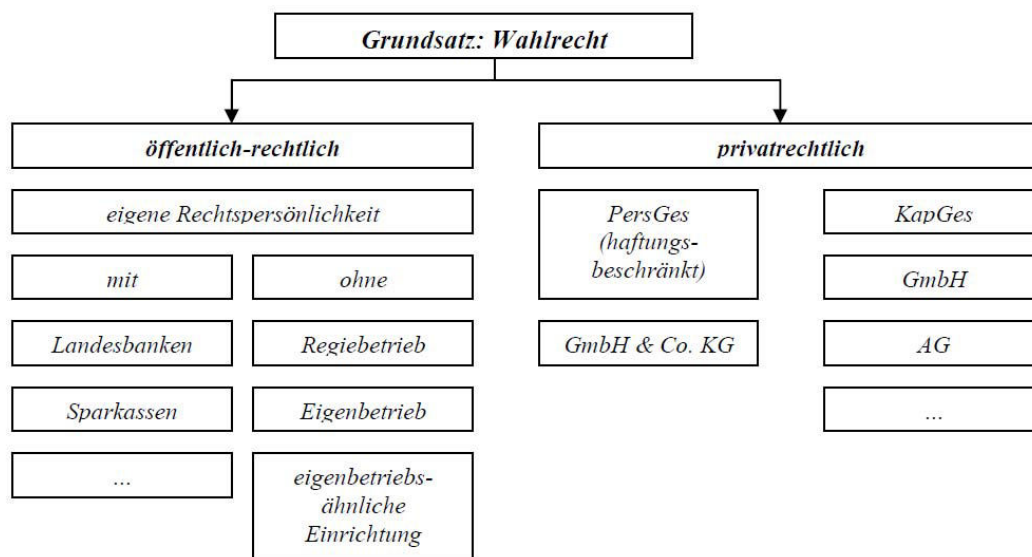
- eine Rechtsform gewählt wird, welche die Haftung der Gemeinde auf einen bestimmten Betrag begrenzt,

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- die Einzahlungsverpflichtung der Gemeinde in einem angemessenen Verhältnis zu ihrer Leistungsfähigkeit steht,
- die Gemeinde sich nicht zur Übernahme von Verlusten in unbestimmter oder unangemessener Höhe verpflichtet,
- die Gemeinde einen angemessenen Einfluss, insbesondere in einem Überwachungsorgan, erhält und dieser durch Gesellschaftsvertrag, Satzung oder andere Weise gesichert wird,
- das Unternehmen oder die Einrichtung durch Gesellschaftsvertrag, Satzung oder sonstiges Organisationsstatut auf den öffentlichen Zweck ausgerichtet wird,
- bei Unternehmen und Einrichtungen in Gesellschaftsform gewährleistet ist, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht aufgrund des Gesellschaftsvertrages, der Satzung oder in entsprechender Anwendung der Vorschriften des HGB aufgestellt und geprüft werden,
- bei Unternehmen der Telekommunikation einschließlich von Telefondienstleistungen die Haftung der Gemeinde auf den Anteil der Gemeinde bzw. des kommunalen Unternehmens am Stammkapital beschränkt ist.

## 5.2 Rechtsformen kommunaler Unternehmen

Die jPdöR haben ein Wahlrecht, ob sie ihre betrieblichen Aktivitäten in öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Rechtsformen gestalten. Betriebe, die in eine privatrechtliche Form gekleidet sind, werden nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert (vgl. R 6 Abs. 7 KStR 2004). Für Erläuterungen zu den Rechtsformen vgl. Tz 9.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**5.3 Steuerung kommunaler Unternehmen****5.3.1 Gesetzliche Vertreter**

Der gesetzliche Vertreter der Eigengesellschaften ist, soweit es sich um

- Aktiengesellschaften handelt, der Vorstand, vgl. § 78 AktG,
- Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, der Geschäftsführer, vgl. § 35 GmbHG.

Der gesetzliche Vertreter der Eigen- und Regiebetriebe ist der (Ober-) Bürgermeister. Die Geschäftsführungskompetenz der in Eigenbetrieben als Leitungsorgan eingesetzten Werkleitung (vgl. Tz. 5.3.3) ist durch die Gemeindeordnung NRW (GO NRW), die Eigenbetriebsverordnung NRW (EigVO NRW) sowie die jeweilige Betriebssatzung begrenzt, vgl. § 2 EigVO, § 114 GO.

**5.3.2 Steuerung der Unternehmen in privatrechtlicher Rechtsform**

Der Aufsichtsrat und die Gesellschafterversammlung sind Steuerungs- und Kontrollgremien der privatrechtlichen Unternehmen. Hier wird insbesondere über die Beratung und Genehmigung der Wirtschaftspläne und der Investitions- und Finanzpläne Einfluss auf die Unternehmen genommen. Je nach Spezifizierung im Gesellschaftsvertrag können weitere Zustimmungsvorbehalte durch den Aufsichtsrat bzw. die Gesellschafterversammlung festgelegt werden.

Welche Haltung der städtische Vertreter in der Gesellschafterversammlung einnehmen soll, richtet sich nach der Willensbildung im Rat der jeweiligen Stadt (Weisungsrecht). Dagegen gibt es keine direkten Weisungsbefugnisse der Gemeinde gegenüber den Aufsichtsratsmitgliedern einer Kapitalgesellschaft. Der Aufsichtsrat ist als selbständiges und selbstverantwortliches Kontrollorgan ausgestattet. Eine solche Kontrollfunktion verträgt keine Einflussnahme von außen.

**5.3.3 Steuerung der Eigenbetriebe**

Leitungs- und Kontrollorgane der Eigenbetriebe sind die Werkleitung und der Werksausschuss. Der Eigenbetrieb untersteht dem Rat und dem (Ober-) Bürgermeister als Leiter der Verwaltung.

Im Folgenden sind die Kompetenzen der unterschiedlichen Instanzen kurz dargestellt:

**Werkleitung**

Die Einrichtung ist für die wirtschaftliche Führung des Eigenbetriebes verantwortlich. Ihr obliegt insbesondere die laufende Betriebsführung. Darüber hinaus hat die Werkleitung gem. § 20 EigVO den Bürgermeister und den Werksausschuss vierteljährlich über die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen sowie die Abwicklung des Vermögensplanes schriftlich zu unterrichten.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**Werksausschuss**

Der Werksausschuss hat nicht nur beratende Funktionen, sondern ist darüber hinaus ein Gremium mit Entscheidungskompetenzen. Er hat die Werkleitung in ihrer Tätigkeit zu fördern, zu beraten und zu überwachen.

**Gemeindevertretung**

Der Rat ist in Eigenbetriebsangelegenheiten als politische Vertretungskörperschaft das formal wichtigste Entscheidungs- und Kontrollorgan. Er entscheidet in allen Angelegenheiten, die ihm durch die Gemeindeordnung, die Eigenbetriebsverordnung oder die Hauptsatzung vorbehalten sind.

Dies sind u. a. die Bestellung der Werkleiter, die Feststellung und Änderung des Wirtschaftsplanes, die Feststellung des Jahresabschlusses und die Verwendung des Jahresgewinnes oder die Deckung eines Verlustes, die Rückzahlung von Eigenkapital an die Gemeinde, die Beschlussfassung über die Betriebssatzung sowie die Wahl der Mitglieder des Werksausschusses.

**Hauptverwaltungsbeamter**

Im Interesse der Einheitlichkeit der Verwaltungsführung oder in Einzelfällen von wesentlicher Bedeutung können der (Ober-) Bürgermeister oder der zuständige Dezernent der Werkleitung Weisungen erteilen.

**Kämmerer**

Der Kämmerer hat nach der EigVO bestimmte Informationsrechte. U. a. hat die Werkleitung dem Kämmerer den Entwurf des Wirtschaftsplanes und des Jahresabschlusses, die Vierteljahresübersichten, die Ergebnisse der Betriebsstatistik und die Selbstkostenrechnungen zuzuleiten; sie hat ihm ferner auf Anforderung alle sonstigen finanzwirtschaftlichen Auskünfte zu erteilen.

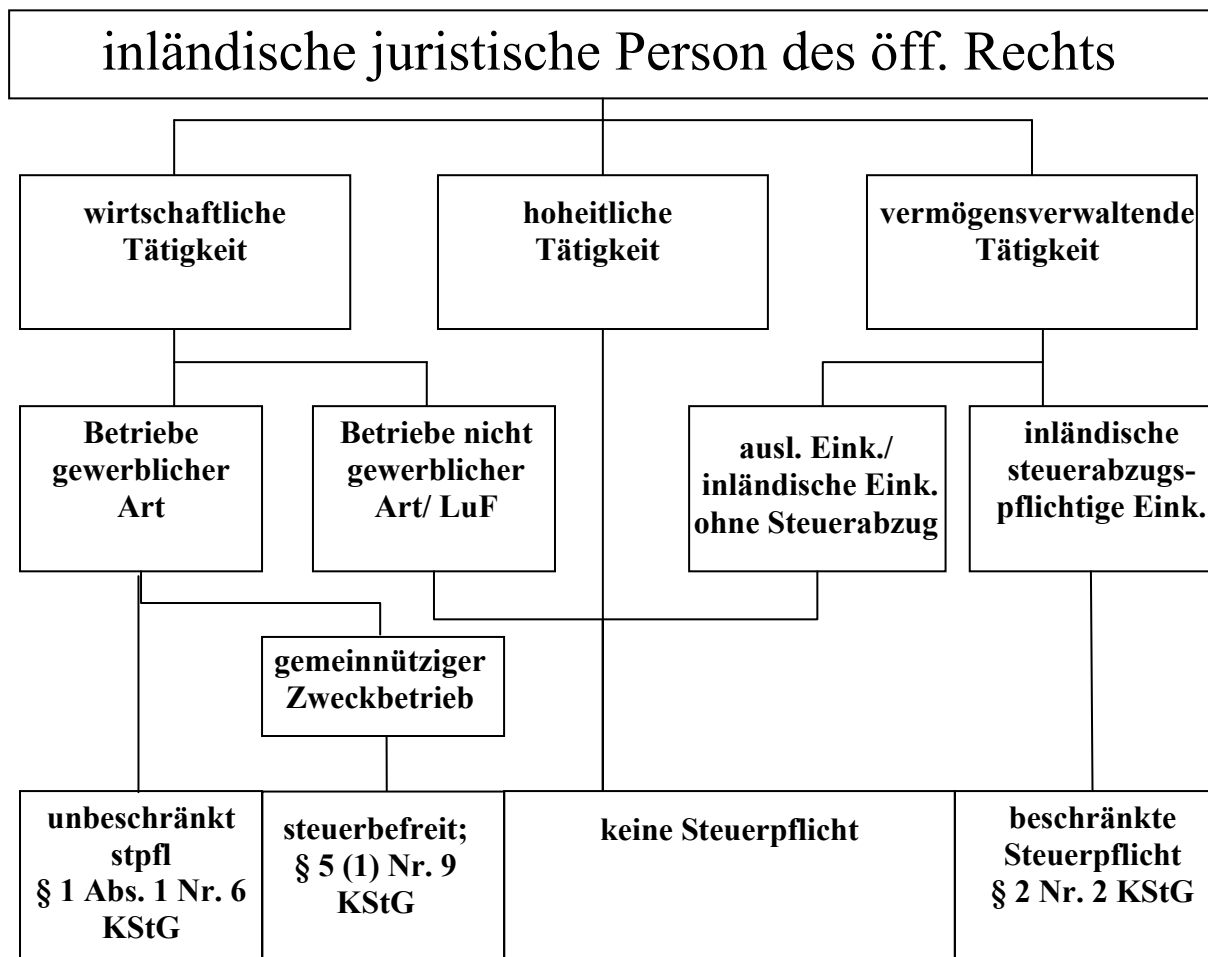
## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

## 5.3.4 Vergleich der Organisations- und Rechtsformen

	<b>Eigenbetrieb</b>	<b>GmbH/AG</b>
<b>Selbständigkeit</b>	Begrenzt als öffentlich-rechtliche Betriebsform (vgl. EigVO)	Unbegrenzt als eigene Rechtspersönlichkeit (privatrechtliche Organisationsform)
<b>Geschäftsführungskompetenz</b>	Die Gf-Kompetenz der Werkleitung ist begrenzt, (Ober-)Bürgermeister = gesetzlicher Vertreter	Selbständige Geschäftsführung
<b>Verhältnis zum Rat</b>	Eine Kontrolle erfolgt durch den Rat mit der Folge politischer Einflussnahme	Eine Kontrolle erfolgt über Ratsmitglieder im Aufsichtsrat bzw. in der Gesellschafterversammlung. Geringere politische Einflussnahme
<b>Finanzielle Entfaltungsmöglichkeiten</b>	Im Eigenbetrieb größer als im Regiebetrieb	Weitreichender als im Regie- bzw. Eigenbetrieb
<b>Allgemeines Haftungsrisiko</b>	Ein allg. Haftungsrisiko ist nicht gegeben	Ein allg. Haftungsrisiko ist vorhanden, jedoch beschränkt auf das Gesellschaftsvermögen
<b>Persönliches Haftungsrisiko des (Ober-) Bürgermeisters/der Werkleitung /des Geschäftsführers</b>	Kein persönliches Haftungsrisiko gegeben; die Kommune haftet uneingeschränkt	Persönliches Haftungsrisiko des Geschäftsführers vorhanden



## 6 Die „Sphären“ der jPdöR im Steuerrecht/Schaubild



## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

## 7 Rechtliche Grundlagen

Die Vorschriften des EStG und des KStG gehen steuerrechtlich denen der Eigenbetriebsverordnung vor (BFH vom 27.04.2000, BFH/NV 2000 S. 1365).

### 7.1 Körperschaftsteuer

- |  |   |
|--|---|
| • § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG                    | Unbeschränkte KSt-Pflicht                 |
| • § 2 Nr. 2 KStG                           | Beschränkte KSt-Pflicht                   |
| • § 4 KStG                                 | Betriebe gewerblicher Art                 |
| • § 8 KStG                                 | Ermittlung des Einkommens                 |
| • § 15 Satz 1 Nr. 4 und 5 KStG             | Ermittlung des Einkommens bei Organschaft |
| • § 23 KStG                                | Steuersatz                                |
| • § 24 KStG                                | Freibetrag von 5.000 €                    |
| • § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG                   | Sondervorschriften für den Steuerabzug    |
| • R 2 KStR 2004                            | Unbeschränkte KSt-Pflicht                 |
| • R 6 - 10 KStR 2004                       | Betriebe gewerblicher Art                 |
| • R 29 KStR 2004                           | Ermittlung des Einkommens                 |
| • R 33 KStR 2004                           | Einkommensermittlung bei BgA              |
| • R 72 KStR 2004                           | Freibetrag von 5.000 €                    |
| • KSt Kartei NRW zu § 4 KStG               | Betriebe gewerblicher Art                 |
| • KSt Kartei NRW zu § 8 KStG Karte E und F | Ermittlung des Einkommens                 |

### 7.2 Umsatzsteuer

- |                            |   |
|----------------------------|---|
| • § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG    | Organschaft   |
| • § 2 Abs. 3 UStG          | Unternehmereigenschaft  |
| • Art. 9 und 13 MwStSystRL | Unternehmereigenschaft  |
| • § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG  | Personenbeförderung / Steuersatz  |
| • § 13b UStG               | Leistungsempfänger als Steuerschuldner                                      |
| • § 14 Abs. 4 UStG         | Angaben in Rechnungen z.B. Ausstellungsdatum, Rechnungsnummer, Steuernummer |
| • Abschnitt 2.11 UStAE     | Unternehmereigenschaft jPdöR  |
| • Abschnitt 12.13 UStAE    | Begünstigte Verkehrsarten   |
| • Abschnitt 15.19 UStAE    | Vorsteuerabzug  |

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**7.3 Gewerbesteuer**

- |                                 |                            |
|---------------------------------|----------------------------|
| • § 2 GewStG                    | Steuergegenstand           |
| • § 10a GewStG                  | Gewerbeverlust             |
| • § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 GewStG | Freibetrag von 5.000 €     |
| • § 2 GewStDV                   | Betriebe der öffentl. Hand |
| • R 2.1 Abs. 6 GewStR 2009 und  | Steuerpflicht              |
| • H 2.1 Abs. 6 GewStH 2009      |                            |

**7.4 Einkommen-/Kapitalertragsteuer**

- |  |   |
|--|---|
| • § 4 EStG   | Gewinnbegriff                                       |
| • § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a) EStG                     | Leistungen von BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit |
| • § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG                     | Leistungen von BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit |
| • § 43 Abs. 1 Nr. 7b und Nr. 7c EStG                     | Kapitalerträge mit Steuerabzug                      |
| • § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG                                | Bemessung der KapSt                                 |
| • § 44 Abs. 6  | Entrichtung der KapSt                               |
| • § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 EStG | Abstandnahme vom Steuerabzug                        |

**7.5 Abgabenordnung**

- |                 |                          |
|-----------------|--------------------------|
| • §§ 51 – 68 AO | Steuerbegünstigte Zwecke |
|-----------------|--------------------------|

**7.6 Grunderwerbsteuer**

- |                                     |                               |
|-------------------------------------|-------------------------------|
| • § 1 GrEStG                        | Erwerbsvorgänge               |
| • § 3 Nr. 2 GrEStG                  | Steuerbefreiungen             |
| • § 4 Nr. 1, Nr. 4 und Nr. 5 GrEStG | Ausnahmen von der Besteuerung |
| • § 13 GrEStG                       | Steuerschuldner               |

## 8 Der Betrieb gewerblicher Art

### 8.1 Grundlagen

Das Besteuerungssubjekt „Betrieb gewerblicher Art“ ist bereits mit dem KStG 1925 geschaffen worden, um Wettbewerbsvorteile der öffentlichen Hand bei ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten gegenüber privaten Anbietern zu verhindern. Als BgA werden alle **Einrichtungen** einer jPdöR bezeichnet, die einer **nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen** dienen. Sie müssen sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdöR wirtschaftlich herausheben. Die BgA besitzen neben ihrem wirtschaftlichen Tätigkeitsfeld grds. keine weitere außerbetriebliche Sphäre, vgl. BFH vom 24.04.2002, BStBl II 2003 S. 412. BgA, die aufgrund ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, sind nur mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (wGB) ertragsteuerpflichtig, vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

Die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe einer jPdöR sowie die Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (**Hoheitsbetriebe**), führen nicht zur Annahme eines BgA.

Das Fehlen des Tatbestandsmerkmals „Gewinnerzielungsabsicht“ für die Annahme eines BgA führte in der Vergangenheit zu kontroversen Diskussionen in der Literatur (vgl. z.B. Hüttemann in DB 2007, Seite 1603), ob auf einen BgA, der z.B. nachweislich nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, die sog. Liebhabereigrundsätze des BFH anzuwenden seien. Infolgedessen wäre für den dauerdefizitären BgA kein Einkommen zu ermitteln und die entstandenen Verluste wären steuerlich irrelevant.

§ 8 Abs. 1 Satz 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 (BGBl. I 2008 S. 2794) stellt klar, dass auch dann ein Einkommen für einen BgA zu ermitteln ist, wenn die Einrichtung nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird oder es an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mangelt. Gem. § 34 Abs. 6 Satz 1 KStG ist die Vorschrift auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden.

Für die Frage, ob ein BgA vorliegt, stellt das Umsatzsteuerrecht auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG ab. Die zu diesen Vorschriften von Rechtsprechung und Verwaltung für das Gebiet der Körperschaftsteuer entwickelten Grundsätze sind anzuwenden (Abschnitt 2.11 Abs. 4 UStAE).

(siehe Tz. 11, ABC der Betriebe gewerblicher Art)

### 8.2 Einrichtung

Der RFH hat in seinem Urteil vom 22.10.1929, RStBl 1929 S. 666, einen BgA als einen Inbegriff fortdauernder wirtschaftlicher Verrichtungen definiert, der unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet ist, dadurch in sich wirtschaftlich zusammenhängt und eine funktionelle Einheit bildet, sich aber innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdöR als etwas Besonderes heraushebt.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Dieser Gedanke liegt insoweit noch dem heutigen Körperschaftsteuerrecht zugrunde, als dass alle Betriebe der öffentlichen Hand der Körperschaftsteuer zu unterwerfen sind, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebes bieten. Als Einrichtung im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG ist daher jede nachhaltige und selbständige Tätigkeit zu verstehen, die sich als wettbewerbsrelevante Tätigkeit von den übrigen Aufgaben der jPdöR abgrenzen lässt.

Bei einem Jahresumsatz von über 130.000 € wird die Annahme einer solchen Einrichtung indiziert, vgl. R 6 Abs. 4 KStR 2004, Abschnitt 2.11 Abs. 4 Satz 3 UStAE.

Liegt tatsächlich eine eigene Einrichtung vor, so ist die Grenze von 130.000 € unerheblich. Merkmale für eine wirtschaftliche Selbständigkeit einer Einrichtung können sein:

- organisatorische Einheit (z.B. Institute an Universitäten; Ämter von Gemeinden...)
- gesonderte Geschäftsleitung,
- getrennte Buchführung,
- gesondert geführter Haushalt.

Es handelt sich dabei um einzelne Merkmale, die nicht alle gleichzeitig erfüllt sein müssen. Ist nach dem äußeren Bild davon auszugehen, dass eine eigenständige Einrichtung vorliegt, können einzelne Merkmale nicht gegeben sein. Ein Eigenbetrieb bzw. eine eigenbetriebsähnliche Einrichtung einer Stadt ist immer eine Einrichtung im Sinne des § 4 KStG.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 03.02.2010, BStBl II 2010 S. 502, dem Begriff der „Einrichtung“ in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil vom 14.04.1983, BStBl II 1983 S. 491) eine tätigkeitsbezogene Betrachtung zugemessen. Für die Annahme einer Einrichtung sei eine organisatorisch verselbständigte Abteilung nicht notwendig. Die Einbeziehung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in einen überwiegend mit hoheitlichen Aufgaben betrauten Betrieb schließe es nicht aus, die einbezogene Tätigkeit gesondert zu beurteilen und als eigenständige Einheit von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb zu unterscheiden (vgl. dazu auch H 6 „Einrichtung“ KStH 2008). Maßgeblich für das Vorliegen einer Einrichtung sei allein, dass sich die verschiedenen Tätigkeiten voneinander unterscheiden und trennen lassen. Hierfür stellen z.B. eine gesonderte Einnahmen-Ausgabenrechnung und eine gesonderte Abrechnung der Leistungen Anhaltspunkte dar.

### **8.3 Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit**

Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist. Besteht also von Beginn an eine Wiederholungsabsicht, genügt auch ein einmaliges Tätigwerden. Es kommt also ausschließlich auf die Nachhaltigkeit der Betätigung und nicht auf die Nachhaltigkeit des Zuflusses von Einnahmen an. Im Übrigen gelten die Ausführungen in H 15.2 EStH 2010 und Abschnitt 2.3 Abs. 5 UStAE.

Folgende Kriterien sprechen für eine Nachhaltigkeit:

- mehrjährige Tätigkeit,
- planmäßiges Handeln,
- auf Wiederholung angelegte Tätigkeit,
- die Ausführung mehr als nur eines Umsatzes,
- Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen,
- langfristiges Dulden eines Eingriffs in den eigenen Rechtskreis,

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

- Intensität des Tätigwerdens,
- Unterhalten eines Geschäftslokals.

**8.4 Einnahmeerzielungsabsicht**

Zur Annahme eines BgA fordert der Gesetzgeber im § 4 Abs. 1 KStG im Gegensatz zu den gewerblichen Einkünften i.S.d. § 15 EStG keine Gewinnerzielungsabsicht sondern lediglich eine Einnahmeerzielungsabsicht. Diese Einnahmeerzielungsabsicht muss nicht Hauptzweck der wirtschaftlichen Betätigung sein. Ausreichend ist, wenn sie als Nebenzweck „in Kauf genommen“ wird. Aus diesem Grunde liegt selbst dann ein BgA vor, wenn die Leistungen zum Selbstkostenpreis erbracht werden. Dass auch für einen dauerdefizitären BgA ein Einkommen zu ermitteln ist, stellt § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 (BGBl. I 2008 S. 2794) klar.

**8.5 Wirtschaftliche Bedeutsamkeit**

Die von der jPdöR ausgeübte Tätigkeit muss sich innerhalb der Gesamtbetätigung wirtschaftlich herausheben; sie muss von einigem Gewicht sein, R 6 Abs. 5 KStR 2004.

Der Richtliniengeber indiziert bei einem Jahresumsatz von 30.678,- € die wirtschaftliche Bedeutsamkeit (vgl. aber Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 18.07.1997, 3 K 2226/93: BgA auch beim Unterschreiten der 30.678,- €-Grenze angenommen).

Es reicht daher aus, wenn der Umsatz auch nur in einem Jahr einmalig die 30.678,- €-Grenze übersteigt. In den Jahren, in denen die Jahresumsatzgrenze nicht überschritten wird, greift die Finanzverwaltung von sich aus den Fall nicht auf.

Im Einzelfall kann auch bei einem Unterschreiten der 30.678,- €-Grenze eine wirtschaftliche Bedeutsamkeit angenommen werden, wenn besondere Gründe (z.B. bestehende Wettbewerbssituation zu Privatanbietern) von den jPdöR, z.B. den Kommunen, vorgetragen werden, vgl. FG Düsseldorf vom 29.09.1999, 5 K 1480/96 U, veröffentlicht in UVR 2000 S. 262. Das bedeutet, dass in diesen Fällen zu prüfen ist, ob ein wettbewerbsrelevanter Markt für die einschlägige Tätigkeit überhaupt besteht. Die jPdöR hat in diesen Fällen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass sie sich in einer unmittelbaren Wettbewerbssituation befindet, in der sie Wettbewerbsnachteile erleiden würde, wenn ihre Tätigkeit **nicht** als BgA behandelt würde. Aus dem genauen Wortlaut der Richtlinie („unmittelbar in Wettbewerb tritt“) ergibt sich, dass – entgegen den Grundsätzen bei der Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlichen Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, bei der potentieller Wettbewerb für den Ausschluss der Hoheitlichkeit ausreicht, vgl. BFH-Urteil vom 30.06.1988, BStBl II 1988 S. 910 - nach dem eindeutigen Wortlaut der R 6 Abs. 5 Satz 5 KStR 2004 nur eine von der juristischen Person des öffentlichen Rechts nachgewiesene unmittelbare Wettbewerbssituation zur Annahme eines Betriebs gewerblicher Art unterhalb der Gewichtigkeitsgrenze von 30.678 € führen kann.

Zu beachten bleibt jedoch, dass neben der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit zwingend eine selbständige Einrichtung i.S.v. R 6 Abs. 2 und 4 KStR 2004 gegeben sein muss.

Die Verwaltung hat sich durch die Grenze von 30.678 € gebunden – sie darf von sich aus bei Unterschreiten auch dann keinen BgA annehmen, wenn tatsächlich Wettbewerb gegeben ist.

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Für das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals „wirtschaftliche Bedeutsamkeit“ ist auch nach den Änderungen der §§ 64 Abs. 3, 67a AO und § 23a Abs. 2 UStG durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 (BGBl. I 2007 S. 2332; Anhebung der Besteuerungsgrenze und Zweckbetriebsgrenze, sowie der Grenze für den pauschalen Vorsteuerabzug auf einheitlich 35.000 €) bisher weiterhin von der Umsatzgrenze in Höhe von 30.678 € auszugehen (vgl. R 6 Abs. 5 KStR 2004 und Abschnitt 2.11 Abs. 4 Satz 3 UStAE).

Für Zwecke der Umsatzsteuer hat der BFH mit Urteil vom 17.03.2010, BFH/NV 2010, 2359, entschieden, dass es für die Unternehmereigenschaft einer jPdöR – im Gegensatz zu § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG - weder auf das Merkmal der Einrichtung ankomme, noch sei entscheidend, dass die wirtschaftliche Tätigkeit sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdöR wirtschaftlich heraushebe und bestimmte Umsatzgrenzen überschreite. Diese Rechtsprechung hat allerdings keine Auswirkung auf die Frage, ob aus körperschaftsteuerlicher Sicht ein BgA vorliegt.

### 8.6 Selbstversorgungsbetriebe

Unter Selbstversorgungsbetrieben werden solche Betriebe verstanden, die ihre Lieferungen und Leistungen ausschließlich für den eigenen Hoheitsbereich oder für andere BgA der eigenen Trägerkörperschaft erbringen.

Leistungen, die **ausschließlich innerhalb** der jeweiligen jPdöR erbracht werden, begründen, gleichgültig ob sie ihrem Charakter nach eine wirtschaftliche Betätigung darstellen oder nicht, auch dann innerhalb der jeweiligen jPdöR keinen BgA, wenn zwischen den Selbstversorgungsbetrieben (z.B. Eigenbetrieben) und ihrer Trägerkörperschaft betriebswirtschaftlich abgerechnet wird. Denn die Annahme eines BgA ist u. a. von seiner wirtschaftlichen Bedeutsamkeit abhängig, die regelmäßig nach den Umsätzen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (vgl. R 6 Abs. 5 KStR 2004) bestimmt wird. Umsätze innerhalb einer jPdöR erfüllen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht und sind daher bei der Beurteilung, ob eine wirtschaftlich bedeutsame Tätigkeit gegeben ist, nicht zu berücksichtigen.

Soweit jedoch zwischen mehreren **bereits aus anderen Gründen** bestehenden BgA innerhalb derselben jPdöR Leistungen erbracht werden, sind grds. die körperschaftsteuerlichen Konsequenzen zu ziehen. Umsatzsteuerlich liegen nicht steuerbare Inenumsätze vor.

### 8.7 Abgrenzung BgA zur hoheitlichen Tätigkeit

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG sind Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), keine BgA der jPdöR. Was im Einzelnen den Begriff eines Hoheitsbetriebes ausmacht, ist gesetzlich nicht normiert und unterliegt einem ständigen Wandel aufgrund von Veränderungen der rechtlichen, wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse.

Bei der Prüfung, ob eine Tätigkeit einer jPdöR überwiegend der Ausübung hoheitlicher Gewalt dient, ist darauf abzustellen, inwieweit eine aufgrund der rechtlichen Ausgestaltung **ihrer Art nach einheitlich als hoheitlich zu beurteilende Tätigkeit** der Erfüllung öffentlicher Aufgaben oder der Erzielung von Einnahmen und damit wirtschaftlichen Interessen der jPdöR

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

dient. Wird die Tätigkeit vorrangig ausgeübt, um Einnahmen zu erzielen, und dienen vorhandene Zwangs- oder Monopolrechte vorrangig auch dazu, die jPdöR vor Konkurrenz zu schützen und ihr die Einnahmen aus der Tätigkeit zu sichern, dient die Tätigkeit nicht mehr überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt. Anders ist es, wenn die Erzielung von Einnahmen nur ein Nebenzweck der Tätigkeit ist (vgl. BFH vom 23.10.1996, BStBl II 1997 S. 139).

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung und Richtlinienregelung (R 9 Abs. 1 KStR 2004) sind unter Ausübung öffentlich-rechtlicher Gewalt Tätigkeiten zu verstehen, die

- der jPdöR eigentümlich und vorbehalten sind,
- aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen, vgl. BFH vom 21.11.1967, BStBl II 1968 S. 218.

Ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Hoheitsbetriebes ist, dass der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung zur Annahme der Leistung verpflichtet ist (z.B. Schlachthöfe in Gemeinden mit Schlachtzwang, Anstalten zur Straßenreinigung).

Eine Ausübung öffentlicher Gewalt ist allerdings insoweit ausgeschlossen, als sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit ausübt, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet. Dann bewegt sich auch die jPdöR in Bereichen der unternehmerischen Berufs- und Gewerbeausübung, in denen private Unternehmen durch den Wettbewerb mit (grundsätzlich nicht steuerpflichtigen) Körperschaften des öffentlichen Rechts ihrerseits nicht benachteiligt werden dürfen (vgl. BFH vom 25.01.2005, BStBl II 2005 S. 501 m.w.N.).

**Beachte:**

Dass die gesetzliche Zuweisung von Pflichtaufgaben kein Entscheidungskriterium für die Annahme eines Hoheitsbetriebes ist, hat der BFH auch bereits mit Urteilen vom 30.06.1988, BStBl II 1988 S. 218, vom 21.09.1989, BStBl II 1989 S. 95, vom 29.10.2008, BStBl II 2009 S. 1022, und zuletzt vom 03.02.2010, BStBl II 2010 S. 502 deutlich gemacht. Entscheidend sei, ob eine (ggf. gesetzlich zugewiesene) Aufgabe durch Einschaltung in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verwirklicht werde, sog. Wettbewerbs- bzw. Konkurrenzfähigkeit. Es sei dann unerheblich, ob die Einnahmen, die die jPdöR durch die Tätigkeit erzielt, in Form öffentlich-rechtlicher Gebühren oder eines Beitrages erhoben werden, vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1996, BStBl II 1997 S. 139. Eine Wettbewerbsbeeinträchtigung der privaten Wirtschaft müsse im konkreten Einzelfall nicht tatsächlich vorliegen. Ausreichend sei vielmehr, dass dieselbe Tätigkeit auch von privaten Unternehmern wahrgenommen werden könne, der BgA mithin in einem potentiellen Wettbewerb zur Privatwirtschaft stehe.

Die Prüfung der (potentiellen) Wettbewerbssituation ist nach der Rechtsprechung des BFH vom 29.10.2008, BStBl II 2009 S. 1022, nicht auf das einzelne Bundesland beschränkt.

In dem Urteilsfall ging es um die Frage, ob der Betrieb eines Krematoriums durch eine jPdöR zur Annahme eines BgA führt oder ob es sich um einen Hoheitsbetrieb der Trägerkörperschaft handelt.

Nach Auffassung des BFH führt eine Tätigkeit selbst dann zur Annahme eines BgA, wenn diese durch landesrechtliche Vorschriften in einem einzelnen Bundesland ausschließlich der



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

öffentlichen Hand vorbehalten sei, lediglich im Wege der Beleihung auf einen privaten Dritten übertragen werden könne und auch kein Wettbewerb zwischen privatem (beliehenem) Unternehmen und der öffentlichen Hand in diesem Bundesland bestehe, aber eine Wettbewerbsbeeinträchtigung steuerpflichtiger Unternehmen in anderen Bundesländern oder EU-Mitgliedstaaten, z.B. durch einen örtlich nicht eingegrenzten Markt, nicht ausgeschlossen werden kann. Es liege somit unter diesen Voraussetzungen regelmäßig selbst dann ein BgA vor, wenn innerhalb eines Bundeslandes eine Aufgabe nur durch jPdöR wahrgenommen werde. Die Bundesländer könnten zwar im Rahmen ihrer Gesetzgebungskompetenz entscheiden, welche Aufgaben sie der öffentlichen Hand vorbehalten. Die ertragsteuer- und umsatzsteuerlichen Folgen einer Betätigung der öffentlichen Hand seien jedoch der Regelungskompetenz der Länder entzogen und richteten sich nach Bundesrecht.

Die Beurteilung, ob ein Hoheitsbetrieb vorliegt, richtet sich somit nicht ausschließlich nach den Bestimmungen der einzelnen Länder, sondern im Wesentlichen nach der Frage eines - auch länder- und bundesübergreifenden - bestehenden Wettbewerbs.

Mit Schreiben vom 11.12.2009, BStBl I 2009 S. 1597, hat das BMF in Folge des Krematorium-Urteils in Ergänzung der Ausführungen in R 9 KStR 2004 und H 9 KStH 2008 Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit einer jPdöR aufgestellt (vgl. Tz. 8.7.1, Prüfschema hoheitliche Tätigkeit).

**Beispiele hoheitlicher Tätigkeit:**

Friedhofsverwaltung, Entsorgung von Hausmüll

Grundstücksverkäufe der Gemeinden sind dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen, **soweit** die Gemeinden im Rahmen der von ihnen durchzuführenden **Boden- und Siedlungspolitik** tätig sind, Erlass des Finanzministeriums NRW vom 18.11.1980 S 2706 – 56 – V B 4, KSt-Kartei NW, § 4 KStG Karte 12, Verfügung der OFD Münster vom 27.11.1980 - S 2706 - 45 - St 13 – 33 und FG Düsseldorf vom 09.03.2010 (EFG 2010 S. 1443, siehe ABC der hoheitlichen Tätigkeiten).

**Hinweis:**

In umsatzsteuerlichen Fragen haben sowohl der EuGH als auch der BFH in der Vergangenheit vermehrt vorrangig auf die so genannte Sonderrechtsregelung abgestellt. Eine Tätigkeit sei dann als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen, wenn sie im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung erfolge. Maßgeblich dafür seien die im nationalen Recht vorgesehenen Ausübungsmodalitäten, wobei das Gebrauchmachen hoheitlicher Befugnisse für eine einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung unterliegende Tätigkeit spreche (EuGH vom 14.12.2000, Az.: C-446/98, UR 2001 S. 108).

Mit Urteil vom 15.04.2010, BFH/NV 2010, 1574, hat der BFH klargestellt, dass für die Definition des Begriffs der „öffentlichen Gewalt“ daneben ebenfalls der Wettbewerbsgesichtspunkt als Differenzierungskriterium zu berücksichtigen ist<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> vgl. Baldauf in DStZ 2010, S. 35 ff.

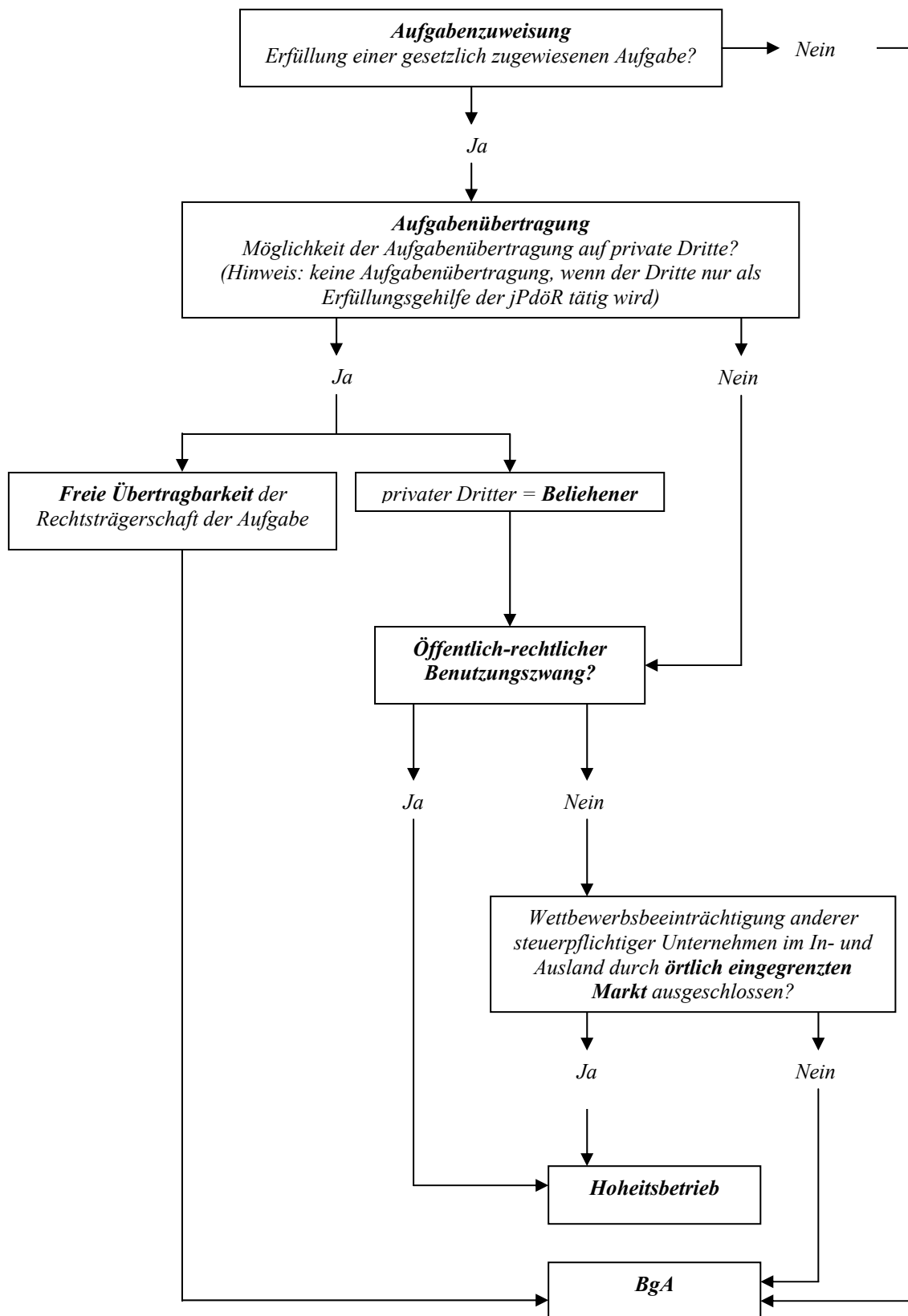
**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Im hoheitlichen Bereich kann die jPdöR Umsatzsteuerschuldner und Umsatzsteuervergütungsberechtigte sein. Auch JPdöR, die nicht Unternehmer sind oder die einen Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben, unterliegen unter den weiteren Voraussetzungen des § 1 a UStG der Erwerbsbesteuerung; auf § 1 a Abs. 3 UStG wird hingewiesen. JPdöR haben die Regelungen des § 13b UStG zu beachten. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4 a UStG haben die jPdöR einen Steuervergütungsanspruch. Auf die Abschnitte 4a.1 – 4a.5 UStAE wird hingewiesen.

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rec

## 8.7.1 Prüfschema hoheitliche (vorbehaltene) Tätigkeit gem. BMF-Schreiben vom 11.12.2009 (BStBl I 2009 S. 1597)



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**8.8 Abgrenzung BgA zu der dem kirchlichen Verkündigungsauftrag dienenden Tätigkeit**

Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften sind als jPdöR gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nur dann körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie einen BgA unterhalten.

Die nach § 4 Abs. 5 KStG vorzunehmende Abgrenzung zwischen BgA und Hoheitsbetrieben hat in der Weise zu erfolgen, dass der Tatbestand „Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen“ hier als „Betriebe, die überwiegend der Erfüllung des Auftrages der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft dienen“ zu verstehen ist.

Hierunter sind nach allgemeiner Auffassung solche Tätigkeiten zu verstehen, die nach dem kirchlichen Selbstverständnis dazu dienen, den Verkündigungsauftrag der Kirche wahrzunehmen, z.B. Besinnungstage, Seminare, Exerzitien etc.. Entscheidend ist also die charakteristische kirchliche Form der Veranstaltung. Dabei ist dem kirchlichen Selbstverständnis eine weit reichende Bedeutung beizumessen.

- Einrichtungen der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften (z.B. Alten- und Pflegeheime, Krankenhäuser, Mahlzeitendienste oder Sozialstationen) haben ihre historischen Wurzeln in der Antwort der Kirchen auf Notsituationen von Menschen. Bei diesen Einrichtungen, die als eine Form der tätigen Nächstenliebe Ausdruck des kirchlichen Verkündigungsauftrages sind, werden regelmäßig keine BgA angenommen. Sie unterliegen damit nicht gem. § 4 KStG der Besteuerung.
- Die Grenze zur Steuerpflicht wird allerdings dann überschritten, wenn die Einrichtungen mit ihren Angeboten und Leistungen den Bezug zum kirchlichen Verkündigungscharakter verlieren und in Wettbewerb mit privaten Wirtschaftsunternehmen treten, z.B. Altkleiderverwertung, Basare, Cafes, Erholungs- und Ferienheime, Kantinenbetriebe, Kegelbahnen, Kioske, Krankenhausapotheken, Krankenhauswäschereien, Personalverpflegung, Reiseveranstaltungen, verpachtete BgA etc. In diesen Fällen sind BgA anzunehmen, die gem. § 4 KStG der Besteuerung unterliegen.

Die einkommensteuerlichen Grundsätze des gewerblichen Grundstückshandels sind uneingeschränkt auch auf die Kirchengemeinden zu übertragen.

Die steuerliche Auswirkung ist allerdings als eher gering einzuschätzen, da die betroffenen Grundstücke bei Begründung des BgA „Gewerblicher Grundstückshandel“ mit dem Teilwert in diesen einzulegen sind, so dass regelmäßig wohl keine bzw. keine nennenswerten stillen Reserven bis zum Verkauf der Grundstücke entstehen dürften.

Wir bitten um Rücksprache vor abschließender Entscheidung in entsprechenden Einzelfällen.

Kirchengemeinden betreiben vielfach Photovoltaikanlagen. Um in den Genuss des Vorsteuerabzugs für die Anlagen zu kommen, beantragen die Gemeinden die Behandlung der Anlagen als BgA, auch wenn die erzielten Umsätze die Grenze der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit für die Annahme eines BgA (30.678 €-Grenze, vgl. R 6 Abs. 5 Satz 1 KStR 2004) nicht überschreiten. Nach einer Entscheidung der Körperschaftsteuerreferatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder kann dem Antrag der Gemeinden wegen der vorliegenden Wettbewerbssituation zu privaten Betreibern von Photovoltaikanlagen uneingeschränkt gefolgt werden. Die Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

der Betrieb nach Maßgabe des EEG gefördert wird, d. h. der Betreiber das Recht auf Einspeisung der gewonnenen Energie in Netze zu garantierten Preisen hat. Die Entscheidung, den Betrieb der Photovoltaikanlage als BgA auch unterhalb der Umsatzgrenze von 30.678 € ansehe zu wollen, bindet die jPdöR allerdings auch für die Folgejahre, sofern sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern.

**8.9 Abgrenzung BgA zur Land- und Forstwirtschaft**

Zur Frage der Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von einem BgA wird auf R 15.5 EStR 2008 verwiesen.

Die Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes durch eine jPdöR begründet keinen BgA.

Dagegen sind Einkünfte aus der Art nach land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeiten, die in einem BgA anfallen, steuerpflichtig, R 6 Abs. 6 Satz 4 KStR 2004.

(Hinweis auf Tz. 11, ABC hoheitliche Tätigkeiten – BgA sowie die Erläuterungen zu einzelnen BgA (Forstbehörde) in Tz. 12).

**8.10 Abgrenzung BgA zur Vermögensverwaltung**

JPdöR sind nur mit ihren BgA steuerpflichtig, § 4 Abs. 1 KStG. Insoweit kommt neben der Abgrenzung zum hoheitlichen Bereich (vgl. Tz. 8.7) auch der Abgrenzung zum vermögensverwaltenden Bereich Bedeutung zu.

§ 14 AO bezeichnet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.

Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, z.B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.

Gehören diese Betätigungen allerdings zum Gegenstand eines Gewerbebetriebes, so können diese nicht dem vermögensverwaltenden Bereich zugeordnet werden.

Stehen die Betätigungen nicht mit einem vorhandenen Gewerbebetrieb in Zusammenhang, muss eine Abgrenzung allein aus dem Wesen der Tätigkeit heraus getroffen werden. Die Zuordnung hat dabei nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu erfolgen (vgl. R 4.2 EStR 2008).

Nach R 15.7 EStR 2008 liegt eine Vermögensverwaltung vor, wenn sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht in den Vordergrund tritt.

Das Halten einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich als steuerfreie Vermögensverwaltung zu beurteilen. Dies gilt auch für das bloße „Halten“ einbringungsgeborener bzw. sperrfristbehafteter Anteile. Etwas anderes gilt, wenn die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorliegen oder die jPdöR tatsächlich einen entscheidenden Einfluss auf

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

die Geschäftsführung ausübt, vgl. BFH-Urteil vom 30.06.1971, BStBl II 1971 S. 753, zur sog. direkten oder indirekten Leitungsfunktion. Nicht ausreichend hierfür ist die bloße Möglichkeit der Einflussnahme, die Mehrheitsbeteiligung als solche oder die bloße Überwachung der Geschäftsführung.

Die aktuelle Rechtsprechung des EuGH und des BFH zur umsatzsteuerlichen Behandlung vermögensverwaltender Aktivitäten der jPdöR ist in Tz. 26.1 dargestellt.

**8.10.1 Sonderfall: Veräußerung einbringungsgeborener Anteile**

Veräußert eine jPdöR einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG a.F., fingiert § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a.F. für die Veräußerung einen BgA<sup>3</sup> (zur zeitlichen Anwendung siehe § 27 Abs. 2 UmwStG).

Ein Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung ist, weil für den fiktiven BgA die allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften gelten, nach § 8b Abs. 2 KStG grds. steuerfrei, es sei denn, zwischen der Veräußerung und der Einbringung liegt ein Zeitraum von weniger als sieben Jahren (§ 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 Nr. 1 KStG a.F.).

Zu beachten bleibt, dass der Gewinn i.S.d. § 21 Abs. 3 UmwStG a. F. – unabhängig von seiner körperschaftsteuerlichen Beurteilung – gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG einer 15%igen Kapitalertragsteuer (bei Veräußerung vor dem 01.01.2009 einer 10%igen Kapitalertragsteuer, vgl. § 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG a. F.) unterliegt (vgl. §§ 43 Abs. 1 Nr. 7c, § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG, siehe auch Tz. 22.5.3).

**8.10.2 Sonderfall: Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile**

Bei Einbringungsvorgängen mit einem Wertansatz unterhalb des gemeinen Wertes, die bereits unter der Geltung des UmwStG in der Fassung des SEStEG (siehe § 27 Abs. 1 UmwStG) erfolgen, entstehen sog. sperrfristbehaftete Anteile. Die Veräußerung solcher Anteile innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren nach der Einbringung löst die rückwirkende Besteuerung des sog. Einbringungsgewinns I im Sinne des § 22 Abs. 1 UmwStG aus. Der Einbringungsgewinn I wird auf den Zeitpunkt der Einbringung ermittelt und rückwirkend im Veranlagungszeitraum der Einbringung nach den allgemeinen Grundsätzen besteuert. Der Einbringungsgewinn I mindert sich jedoch jeweils um 1/7 für jedes seit dem Einbringungsstichtag abgelaufene Zeitjahr. Daneben ist im Veranlagungszeitraum der Veräußerung ein Veräußerungsgewinn zu besteuern, der nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei ist und als in einem BgA entstanden gilt (§ 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG; siehe auch Tz. 22.34 – 22.37 UmwStE vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314).<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Nicht nur die Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen, sondern auch die im § 21 Abs. 2 UmwStG genannten Fälle lösen die Rechtsfolge des § 21 Abs. 1 UmwStG und somit die Annahme eines Kapitalertrages i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 letzter Halbsatz EStG aus.

<sup>4</sup> Auch das UmwStG in der Fassung des SEStEG sieht in § 22 Abs. 1 UmwStG bestimmte Ersatztatbestände vor, die zu einer Realisierung des Einbringungsgewinnes I führen und einem Verkauf der Anteile gleichgestellt werden (vgl. Tz. 22.21 – 22.26 UmwStE v. 11.11.2011). In diesen Fällen ist analog zur alten Regelung ebenfalls die Voraussetzung für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 letzter Halbsatz EStG in der Fassung des SEStEG erfüllt.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Abweichend von der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nach § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a. F., dessen Gewinn ohne zeitliche Begrenzung als in einem BgA entstanden gilt, entsteht der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der sperrfristbehafteten Anteile nur innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist in einem BgA. Da § 22 Abs. 4 UmwStG auf „Fälle des Absatzes 1“, also auf Anteilsveräußerungen innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist, verweist, ist ein Veräußerungsgewinn nach Ablauf der Sperrfrist dem vermögensverwaltenden Bereich der Trägerkörperschaft zuzuordnen.

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 1 EStG zählt der Gewinn nach § 22 Abs. 4 UmwStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Diese unterliegen nach § 43 Abs. 1 Nr. 7c EStG der Kapitalertragsteuer (vgl. dazu Tz. 22.5.4).

**8.10.3 Beteiligung an einer Personengesellschaft als BgA**

Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (z.B. KG, OHG) ist als ein BgA zu beurteilen (R 6 Abs. 2 KStR 2004). Dabei kommt es weder auf den Umfang der Tätigkeit noch auf die Höhe der Beteiligung der jPdöR an der Mitunternehmerschaft an. Eine andere Beurteilung kann sich jedoch ergeben, wenn sich zwei jPdöR zur Ausübung hoheitlicher Tätigkeiten zu einer Personengesellschaft (z.B. zu einer GbR) zusammenschließen (vgl. R 6 Abs. 2 KStR 2004).

Die Beteiligung einer Gemeinde an einer OHG, KG oder BGB-Gesellschaft kann jedoch zu kommunalrechtlichen Problemen führen, denn § 108 Abs. 1 Nr. 3 GO NRW gestattet nur solche Beteiligungen, welche die Haftung der Gemeinde auf einen bestimmten Geldbetrag begrenzen. Diese Haftungsbegrenzung auf einen bestimmten Geldbetrag ist bei Personengesellschaften jedoch als Kommanditist in einer KG möglich. Insofern werden sich die Beteiligungseingagements der Gemeinden eher auf Kapitalgesellschaften beschränken.

Die Wahl der Rechtsform einer Personengesellschaft überlagert nicht die für BgA geltenden Zusammenfassungsgrundsätze gem. § 4 Abs. 6 KStG. Unterhält die Personengesellschaft mehrere verschiedene (mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene) selbständige Tätigkeitsbereiche, ist R 6 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004 auf jede von der Personengesellschaft ausgeübte Tätigkeit gesondert anzuwenden. Ob diese verschiedenen BgA zusammengefasst werden können, beurteilt sich nachfolgend nach § 4 Abs. 6 KStG.

Zu beachten ist, dass eine steuerliche Mitunternehmerschaft nur insoweit vorliegt, wie die Personengesellschaft Tätigkeiten mit Gewinnerzielungsabsicht ausübt.

Beschränkt sich die Tätigkeit der Personengesellschaft auf ein Dauerverlustgeschäft, ist keine Mitunternehmerschaft gegeben; R 6 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004 ist nicht anwendbar. Gleichwohl wird durch die der jPdöR aus der Beteiligung zuzurechnende anteilige Tätigkeit unter den Voraussetzungen des § 4 KStG ein BgA nach allgemeinen Grundsätzen begründet, da hierfür die Einnahmeerzielungsabsicht ausreicht.<sup>5</sup>

Verschiedene, voneinander abgrenzbare selbständige Tätigkeitsbereiche einer Personengesellschaft sind nach der Rechtsprechung des BFH vom 25.06.1996, BStBl I 1997 S. 202, für die Frage der Gewinnerzielungsabsicht jeweils gesondert zu beurteilen. Ertrag und Aufwand aus einer abgrenzbaren, ohne Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Tätigkeit sind aus den gewerblichen Einkünften der Personengesellschaft auszuschneiden, mithin nicht in die einheitli-

<sup>5</sup> Vgl. Rz. 60 und 61 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009m BStBl I 2009 S. 1303)

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

che und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO einzubeziehen.

Das jeweilige Dauerverlustgeschäft bildet – neben den Gewinntätigkeiten, für die die Mitunternehmerschaft zu bejahen ist, also auch R 6 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004 einschlägig ist – nach allgemeinen Grundsätzen einen gesonderten BgA.<sup>6</sup>

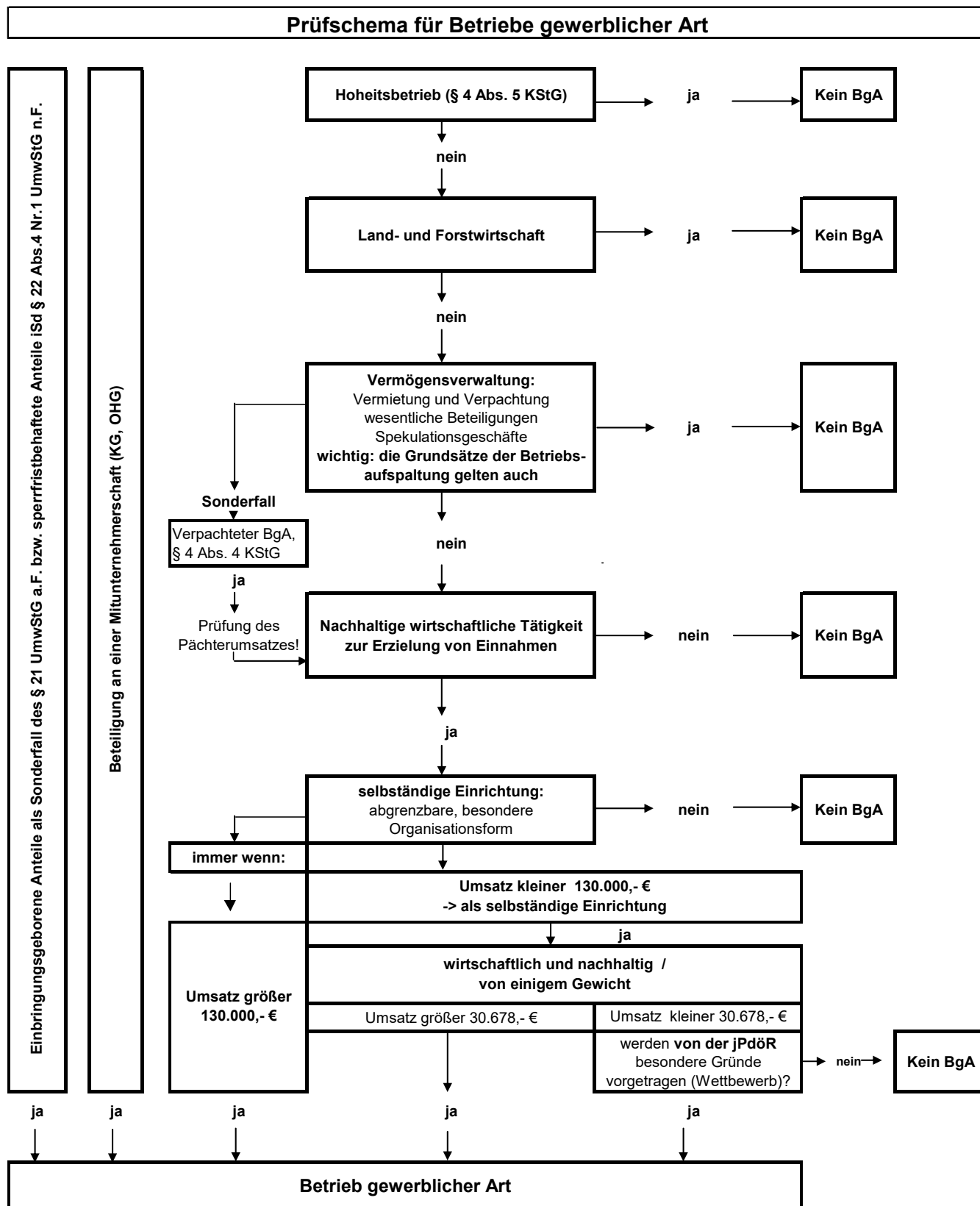
---

<sup>6</sup> Vgl. Rz. 62 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl. I 2009 S. 1303



## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

## 8.11 Prüfschema BgA



## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

## 8.12 Die Stellung des BgA im Steuerrecht/Schaubild

## Begriff des Unternehmers im UStG

Allgemeine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG				
selbst. Tätigkeit iSd § 18 EStG	land- u. forstw. Tätigkeit	gewerbliche Tätigkeit	Einnahmeerzielung	Vermögensverwaltung

Unternehmerische Tätigkeit einer jPdÖR im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG <sup>7</sup>				
<del>selbst. Tätigkeit iSd § 18 EStG</del>	<del>land- u. forstw. Tätigkeit</del>	Gewerbliche Tätigkeit = BgA	Sondertatbestände gem. § 2 Abs. 3 Nr. 2-5 UStG	<del>Vermögens- verwaltung</del>

## Begriff des BgA im KStG

Betrieb gewerbl. Art nach § 4 Abs. 1 u. 4 KStG				
<del>selbst. Tätigkeit iSd § 18 EStG</del>	<del>land- u. forstw. Tätigkeit</del>	gewerbliche Tätigkeit	Sondertatbestand Verpacht. BgA	<del>Vermögens- verwaltung</del>

## Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO			
selbst. Tätigkeit iSd § 18 EStG	land- u. forstw. Tätigkeit	gewerbliche Tätigkeit	<del>Vermögens- verwaltung</del>

<sup>7</sup> Der BFH hat sich bei der Beantwortung der Frage nach der Umsatzsteuerbarkeit von Betätigungen der öffentlichen Hand von der Anknüpfung an das Körperschaftsteuerrecht und den Begriff des BgA gelöst, vgl. u.a. BFH-Urteile vom 20.08.2009, BFH/NV 2009 S. 2077, vom 15.04.2010, BFH/NV 2010 S. 1574-, vom 02.03.2011, BFH/NV 2011 S. 1454 und vom 01.12.2011, BFH/NV 2012 S. 534.

## 9 ABC der Begriffsdefinitionen

### 9.1 Anstalten des öffentlichen Rechts

Rechtlich selbständige Anstalten des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit konnten aufgrund der bis zum 15.06.1999 geltenden GO NRW nur aufgrund eines speziellen Gesetzes gebildet werden. Die bisherige Ausnahme bildeten die Sparkassen, die bereits gem. § 107 Abs. 4 GO NRW i.V.m. § 2 SpkG NRW in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet werden konnten.

Der im Rahmen der Änderung der GO NRW vom 15.06.1999 eingefügte § 114a GO NRW erweitert das Angebot an Rechtsformen des öffentlichen Rechts für die Betätigungen der Kommunen. Die Gemeinde darf danach Unternehmen und Einrichtungen in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts errichten oder bestehende Eigen- und Regiebetriebe im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts umwandeln.

Wie die Organisation in einer privaten Rechtsform bietet die Rechtsform der rechtsfähigen Anstalt des öffentlichen Rechts eine größere Selbständigkeit als der Regie- und Eigenbetrieb.

Der Anstalt bleiben aber folgende Vorteile des öffentlichen Rechts erhalten:

- Für die Anstalt bleibt Landesrecht maßgebend. Den Kommunen kann aufgrund Landesrechts eine wirkungsvollere Möglichkeit zur Steuerung ihrer Unternehmen und Einrichtungen gegeben werden.
- Zugunsten der Anstalt kann ein Anschluss- und Benutzungszwang festgelegt werden.
- Die rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts kann hoheitlich tätig werden; ihr kann die Befugnis zur Erhebung von Kommunalabgaben übertragen werden.
- Die steuerliche Behandlung entspricht der von Eigenbetrieben bzw. eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen. Insbesondere gibt es daher – anders als z.B. bei der GmbH – keine Steuerpflicht kraft Rechtsform. Von Bedeutung ist dies z.B. für die Bereiche der privaten Abfallentsorgung und Abwasserbeseitigung.

Die Anstalten des öffentlichen Rechts können demnach sowohl hoheitliche als auch wirtschaftliche Tätigkeiten übernehmen. Organe dieser Anstalten sind Vorstand, Verwaltungsrat, Beirat und Gewährträgerversammlung.

Die als jPdöR zu beurteilende Anstalt des öffentlichen Rechts ist nach der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nur dann unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie einen BgA unterhält. Soweit die Aufgabenerledigung der Anstalt des öffentlichen Rechts im Rahmen eines Hoheitsbetriebes erfolgt, ist keine Körperschaftsteuerpflicht gegeben.

Zivilrechtlich ermöglichen § 1 Abs. 1 i.V.m. § 168 ff. oder § 174 ff. Umwandlungsgesetz zwar nicht die Ausgliederung eines Unternehmens, das von einer Gebietskörperschaft oder von einem Zusammenschluss von Gebietskörperschaften, der nicht Gebietskörperschaft ist, betrieben wird, auf eine AöR. § 1 Abs. 2 Umwandlungsgesetz erlaubt jedoch dann eine Umwandlung, wenn sie durch ein anderes Bundesgesetz oder ein Landesgesetz ausdrücklich zu-

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

gelassen ist.

Von dieser Möglichkeit macht § 114a Abs. 1 Alt. 2 GO NRW Gebrauch. Danach kann die Gemeinde bestehende Regie- und Eigenbetriebe sowie eigenbetriebsähnliche Einrichtungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in rechtsfähige AöR umwandeln. Die Rechtsverhältnisse der AöR, insbesondere die Höhe des Stammkapitals, sind durch eine Satzung zu regeln, vgl. § 114a Abs. 2 Satz 2 GO NRW.

**Steuerlich** stellt sich die Frage, ob die Umwandlung eines als Regie- oder Eigenbetrieb oder eines als eigenbetriebsähnliche Einrichtung geführten BgA auf eine AöR auch steuerneutral möglich ist.

Nach der Rechtsprechung des BFH vom 12.01.2011, BFH/NV 2011, 1194, kann an der bisherigen Auffassung, dass bei einer am Einzelfall orientierten Betrachtung eine analoge Anwendung der Vorschriften des UmwStG zugelassen werden könne, wenn sichergestellt sei, dass eine Besteuerung der stillen Reserven auf Dauer gewährleistet sei und mit der Gestaltung auch keine sonstigen steuerlichen Vorteile erreicht würden, die sich ohne diese Gestaltung nicht eröffnen würde, nicht mehr festgehalten werden. In dem Urteil hat der BFH zur Verlustfortführung im Falle der Umwandlung eines kommunalen BgA in eine AöR zum 01.01.2005 entschieden, dass für eine derartige Umwandlung gem. § 113a Abs. 1 Satz 1 der Niedersächsischen Gemeindeordnung die Vorschriften des Zweiten bis Siebten Teils des UmwStG 2002 nicht anwendbar seien. Der Vorgang sei

- keine Verschmelzung gem. § 2 UmwG, da zum einen weder Gebietskörperschaften, noch AöR verschmelzungsfähige Rechtsträger gem. § 3 UmwG seien, und zum anderen auch nicht das Vermögen der Stadt als Ganzes übertragen wurde. Überdies fehle es auch an der gem. § 2 UmwG vorgesehenen Gewährung von Mitgliedschaftsrechten, da die AöR nicht mitgliedschaftlich organisiert sei.
- nicht als Spaltung im Sinne von § 123 UmwG anzusehen, da die Spaltung sowohl in Form der Aufspaltung als auch der Abspaltung die Gewährung von Mitgliedschaftsrechten voraussetze und die AöR überdies nicht gem. § 124 UmwG an einer Spaltung beteiligt sein könne.
- auch kein Formwechsel, da § 301 Abs. 1 UmwG nur den Formwechsel von einer Körperschaft oder Anstalt öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft erfasse, der Wechsel in eine AöR aber nicht geregelt sei.

Ebenso wenig regele der Achte bis Zehnte Teil des UmwStG 2002 die Umwandlung bestehender Eigenbetriebe einer Gemeinde in eine rechtsfähige AöR. Denn es existierten keine Mitgliedschaftsrechte an der AöR, die im Zuge der Übertragung des Betriebsvermögens des BgA auf die Stadt übergegangen sein könnten.

Der Vorgang sei am ehesten mit einer Ausgliederung – wenn auch ohne Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaftsrechten – vergleichbar, eine entsprechende Anwendung des § 20 UmwStG führe jedoch ohnehin nicht zum Übergang der Verlustabzugsberechtigung auf die AöR. Deshalb erübrigte sich aus Sicht des BFH eine abschließende Entscheidung zu einer entsprechenden Anwendung des § 20 UmwStG auf den Sachverhalt.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Der von der AöR beantragte Übergang des körperschaftsteuerlichen Verlustvortrags wurde vom BFH demzufolge versagt, da zum einen die für den Verlustabzug erforderliche Personenidentität zwischen der Stadt als Trägerin des BgA und der AöR als nachfolgende Trägerin des BgA nicht vorliege und mangels Anwendbarkeit des UmwStG auch keine gesetzliche Sonderregelung die Übertragung des verbleibenden Verlustabzugs ermögliche.

Voraussichtlich soll durch eine Änderung des UmwStG ermöglicht werden, eine derartige Umwandlung gewinnneutral durchzuführen.

Bis zu einer entsprechenden Gesetzesänderung bitten wir vor einer abschließender Entscheidung um Kontaktaufnahme in entsprechenden Einzelfällen (vgl. Kurz-Info KSt Nr. 005/2011 der OFD Münster).

## **9.2 Beliehene Einrichtungen**

Als beliehene Einrichtungen werden Stellen bezeichnet, die hoheitliche Tätigkeiten als **eigene** Angelegenheiten wahrnehmen. Im Falle der Beleihung werden daher z.B. die **Entsorgungspflichten** der öffentlichen Hand mit übertragen. Einer Beleihung im öffentlich-rechtlichen Sinne können begrifflich nur solche Tätigkeiten unterliegen, die einer jPdöR eigentümlich und vorbehalten sind, d. h. hoheitliche Tätigkeiten darstellen. Die Beleihung kann durch Verwaltungsakt (Übertragungsbescheid) oder durch öffentlich-rechtlichen Vertrag erfolgen. Die Übertragung der Pflichtaufgabe auf einen Dritten führt nicht zu einer hoheitlichen Betätigung des beliehenen Unternehmers.

Aktivitäten der öffentlichen Hand sind dann wirtschaftlich i.S.v. § 4 KStG, wenn sie der öffentlichen Hand nicht mehr eigentümlich und vorbehalten sind, z.B. wenn die Aufgabe auch auf Private übertragen werden kann.

Übt jedoch der als Vergleichsperson dienende private Dritte seine Tätigkeit nur als Beliehener aus, dann gilt die Tätigkeit der jPdöR nicht als wirtschaftlich, sondern als hoheitlich (vgl. BFH-Urteil vom 25.01.2005, BStBl II 2005 S. 501). Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass der private Dritte im Ergebnis hoheitlich tätig wird und bei Ausübung gleichermaßen hoheitlicher Tätigkeiten zwischen der jPdöR und den beliehenen Unternehmern keine der Privatwirtschaft eigene Wettbewerbssituation eintreten kann.

Mit Urteil vom 29.10.2008, BStBl II 2009 S. 1022 hat der BFH seine Rechtsprechung weiter präzisiert und einen Hoheitsbetrieb der jPdöR auch im Falle der Aufgabenübertragung durch Beleihung verneint, wenn zwischen dem beliehenen privaten Dritten und der öffentlichen Hand Wettbewerb herrscht. Nach Auffassung des BFH begründet die jPdöR mit ihrer Tätigkeit dann einen BgA, wenn der Leistungsempfänger zur Inanspruchnahme der Leistung nicht verpflichtet ist, sondern zwischen beliehenem Unternehmer und der jPdöR frei wählen kann und der Unternehmer und die jPdöR ihre Preise frei gestalten können.

Selbst wenn ein Wettbewerb zwischen Beliehenem und jPdöR zu verneinen sei, führe die Tätigkeit unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG zur Annahme eines BgA, wenn eine Wettbewerbsbeeinträchtigung steuerpflichtiger Unternehmen in anderen Bundesländern oder EU-Mitgliedstaaten, z.B. durch einen örtlich nicht eingegrenzten Markt, nicht ausgeschlossen werden könne. Es liege somit unter diesen Voraussetzungen regelmäßig selbst dann ein BgA vor, wenn innerhalb eines Bundeslandes eine Aufgabe nur durch jPdöR wahr-

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

genommen werde.

Die Bundesländer könnten zwar im Rahmen ihrer Gesetzgebungskompetenz entscheiden, welche Aufgaben sie der öffentlichen Hand vorbehielten. Die ertragsteuer- und umsatzsteuerlichen Folgen einer Betätigung der öffentlichen Hand seien jedoch der Regelungskompetenz der Länder entzogen und richteten sich nach Bundesrecht.

Mit Schreiben vom 11.12.2009, BStBl I 2009 S. 1597, hat das BMF in Folge des BFH-Urteils vom 29.10.2008, a.a.O., in Ergänzung der Ausführungen in R 9 KStR 2004 und H 9 KStH 2008 Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit einer jPdÖR aufgestellt (vgl. Tz. 8.7.1, Prüfschema hoheitliche Tätigkeit). Anders als der BFH misst die Finanzverwaltung einem möglichen Wettbewerb zwischen der jPdÖR und einem beliebigen Privaten keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu (vgl. I. 2. b) des BMF-Schreibens). Soweit ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang besteht, so dass die Leistung nur von der jPdÖR und dem Beliebigen erbracht werden kann, liegt bei der jPdÖR demzufolge auch dann eine hoheitliche Tätigkeit vor, wenn der Leistungsempfänger zwischen der jPdÖR und dem Beliebigen wählen kann und die jPdÖR und der Beliebige ihre Preise frei gestalten können.

Zu den umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen der Übertragung der Pflichtaufgabe im Wege der Beleihung wird auf die Information der OFD Münster für Umsatzsteuer-Hauptsachgebietsleiter/-innen 01/99 vom 13.01.1999 hingewiesen (vgl. auch BMF-Schreiben vom 10.12.2003, BStBl I 2003 S. 785, sog. „Einschalterlass“).

## **9.3 Betriebsvermögen**

### **9.3.1 Notwendiges Betriebsvermögen**

Die Wirtschaftsgüter, die für die Betriebsführung des BgA erforderlich sind, bilden dessen notwendiges Betriebsvermögen. Soweit die Wirtschaftsgüter dem Hoheitsbereich zuzurechnen waren und nicht untrennbar mit dem Hoheitsvermögen der jeweiligen Kommune verbunden bleiben (z.B. öffentliche Straßenflächen *oder öffentliche Toilettenanlagen*, vgl. BFH vom 17.05.2000, BStBl II 2001 S. 558, und vom 07.11.2007, BStBl II 2009 S. 248), gelten sie als in das Betriebsvermögen des BgA eingelegt, vgl. BFH-Urteil vom 01.07.1987, BStBl II 1987 S. 865. Die Bewertung der Einlage erfolgt mit dem Teilwert, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. *Werden Wirtschaftsgüter sowohl hoheitlich, als auch für Zwecke des BgA genutzt, besteht jedoch ein Wahlrecht, die überwiegend für Zwecke des BgA genutzten Wirtschaftsgüter nicht dem Betriebsvermögen zuzordnen und entgeltlich an den BgA zu überlassen, sofern diese Wirtschaftsgüter nicht zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.1984, BStBl. II 1984 S. 496, zur Betriebsaufspaltung siehe auch Tz. 19.2)*

**Beispiel Wasserwerkurteil** (BFH vom 14.03.1984, BStBl II 1984 S. 496): Das Gebäude ist notwendiges Betriebsvermögen des BgA, der Wertverzehr mindert das Ergebnis des BgA, eine Mietvereinbarung über dieses betriebsnotwendige Wirtschaftsgut ist steuerlich nicht zu berücksichtigen.

**Beispiel Blockheizkraftwerk-Urteil** (BFH vom 27.06.2001, BStBl II 2001 S. 773): Ein Blockheizkraftwerk (BHKW) kann auch dann zum notwendigen Betriebsvermögen eines

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

BgA gehören, wenn die beim Klärprozess freiwerdenden Faulgase zur Energiegewinnung eingesetzt werden, soweit nicht die Abgabe der Faulgase sondern die Beschaffung der aus den Faulgasen gewonnenen Energie im Vordergrund steht.

### 9.3.2 Gewillkürtes Betriebsvermögen

Wirtschaftsgüter, die in einem objektiven Zusammenhang zu dem BgA stehen, können als gewillkürtes Betriebsvermögen in das Betriebsvermögen des BgA eingelegt werden. Es gelten die allgemeinen Grundsätze (R 4.2 EStR 2008).

Der BFH hat die Frage, ob ein BgA gewillkürtes Betriebsvermögen bilden kann, bisher ausdrücklich offen gelassen (vgl. BFH vom 27.06.2001, BStBl II 2001 S. 773 und vom 07.11.2007, BStBl II 2009 S. 248).

Zur Einlage von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in einen BgA vgl. die Ausführungen zu Tz. 17.

*Ob die unmittelbar oder mittelbar über einen Zweckverband bestehende Trägerschaft einer jPdöR an einer Sparkasse (Anstalt öffentlichen Rechts) als gewillkürtes Betriebsvermögen in einem BgA gehalten werden kann, ist derzeit noch nicht abschließend geklärt. Sollten Ihnen derartige Fälle bekannt werden bzw. sollte Ihnen dazu ein Antrag auf verbindliche Auskunft vorgelegt werden, bitten wir um Kontaktaufnahme.*

### 9.4 Eigenbetrieb/Regiebetrieb

**Eigen- und Regiebetriebe** sind unselbständige Einheiten einer jPdöR, die als BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit steuerlich geführt werden können. Die Steuerpflicht für Regie- und Eigenbetriebe greift, anders als bei privatrechtlich organisierten Betrieben, die kraft Rechtsform steuerpflichtig sind, nur, wenn sie nicht überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen, § 4 Abs. 5 S. 1 KStG.

Als **Eigenbetriebe** sind organisatorisch und haushaltsmäßig verselbständigte Einrichtungen der Gemeinden zu verstehen, die - mit eigener Verfassung (Betriebssatzung) und eigenem Rechnungswesen (kaufmännisches Rechnungswesen) versehen - als wirtschaftliche Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit der Eigenbetriebsverordnung (EigVO NRW) unterliegen. Sie werden finanzwirtschaftlich als Sondervermögen der Gemeinden verwaltet und im Haushaltsplan gesondert ausgewiesen.

Die Eigenbetriebsverordnung kennt auch den Begriff der **eigenbetriebsähnlichen Einrichtung**. Hierbei handelt es sich um Einrichtungen, die in der Organisationsform eines Eigenbetriebes i.d.R. hoheitliche Aufgaben ausführen. Eigenbetriebsähnliche Einrichtungen stellen üblicherweise keinen steuerlichen BgA dar bzw. sind nur partiell als BgA zu behandeln.

**Regiebetriebe** sind rechtlich und wirtschaftlich unselbständige Betriebszweige einer Kommune. Bislang wurden in vielen Kommunen die Einnahmen und Ausgaben der Regiebetriebe nur im Haushaltsplan ausgewiesen und basierten damit auf der kameralistischen Einnahmen- und Ausgabenrechnung.

Mit Einführung des „Neuen Kommunalen Finanzmanagements“ (NKF) in NRW erfolgte jedoch eine Umstellung der Rechnungslegung der kommunalen Haushalte auf eine kaufmännische Buchführung. Die Umstellung erfolgte bis spätestens zum Jahr 2009. Bis dahin bestand für Regiebetriebe keine gesetzliche Verpflichtung zur Führung von Büchern (siehe auch Tz.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

30.2). Um einen Regiebetrieb als BgA beurteilen zu können, müssen u. a. die Kriterien “Einrichtung” und “wirtschaftlich hervorgehoben” erfüllt sein.

Als Regiebetriebe werden häufig Betriebe wie die der Abwasserbeseitigung, der Stadtreinigungsdienste, des Friedhofswesens und des Rettungsdienstes angetroffen.

**9.5 Eigengesellschaften/Beteiligungsgesellschaften**

Als **Eigengesellschaften** sind organisatorisch und haushaltsmäßig verselbständigte Einrichtungen der Gemeinden zu verstehen, die als wirtschaftliche Unternehmen in privatrechtlicher Rechtsform eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen (z.B. als GmbH oder AG). Sämtliche Anteile gehören der jeweiligen Gemeinde. Sie sind finanzwirtschaftlich im Haushaltsplan gesondert auszuweisen. Solche Eigengesellschaften sind grundsätzlich selbständige Unternehmer. Sie können jedoch nach den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften über die Organisation unselbständig sein, und zwar auch gegenüber der jPdÖR.

Werden nicht alle Anteile an einer Kapitalgesellschaft gehalten, wird dies als **Beteiligungsgesellschaft** bezeichnet. Das Halten der Anteile an der Kapitalgesellschaft durch die jPdÖR stellt in der Regel keinen BgA im Sinne des § 4 KStG dar. Demnach sind hieraus resultierende Dividendeneinnahmen sowie entsprechende Veräußerungsgewinne dem nicht steuerpflichtigen Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen.

Soweit jedoch sog. einbringungsgeborene Anteile veräußert werden, gilt der Veräußerungsgewinn als in einem BgA entstanden (§ 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a.F., vgl. Tz. 8.10.1). Zur Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile vgl. Tz. 8.10.2.

**9.6 Handwerksinnungen**

Selbständige Handwerker des gleichen Handwerks oder solcher Handwerke, die sich fachlich oder wirtschaftlich nahe stehen, können zur Förderung ihrer gemeinsamen gewerblichen Interessen innerhalb eines bestimmten Bezirks zu einer Handwerksinnung zusammentreten. Für jedes Handwerk kann in demselben Bezirk nur eine Handwerksinnung gebildet werden; sie ist allein berechtigt, die Bezeichnung Innung in Verbindung mit dem Handwerk zu führen, für das sie errichtet ist, § 52 Abs. 1 des Gesetzes zur Ordnung des Handwerks (HwO).

Die Handwerksinnung ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Sie wird mit der Genehmigung der Satzung rechtsfähig, § 53 HwO.

Die Hauptaufgabe der Handwerksinnungen besteht darin, die gemeinsamen gewerblichen Interessen ihrer Mitglieder zu fördern. Insbesondere hat sie

- den Gemeingeist und die Berufsehre zu pflegen,
- ein gutes Verhältnis zwischen Meistern, Gesellen und Lehrlingen anzustreben,
- die Lehrlingsausbildung zu regeln und zu überwachen,
- Gesellenprüfungen abzunehmen,
- das handwerkliche Können der Meister und Gesellen zu fördern,
- bei der Verwaltung der Berufsschulen mitzuwirken,
- über Angelegenheiten der in ihr vertretenen Handwerke den Behörden Gutachten und Auskünfte zu erstatten.

Weitere Aufgaben ergeben sich aus § 54 HwO.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Die Besteuerung der Handwerksinnungen richtet sich nach den für jPdöR maßgeblichen Vorschriften, §§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. 4 KStG. Danach sind Handwerksinnungen nur mit ihren BgA steuerpflichtig. Als BgA können beispielsweise in Betracht kommen: Vermittlungen von Anschriften, von Versicherungsverträgen oder von Kunden, Verkauf von Speisen und Getränken, Einrichtung von Homepages, Personalgestellungen, Übernahme von Verwaltungsaufgaben, Verkauf von Feinstaubplaketten durch KFZ-Innungen etc. Das Angebot von Bildungsmaßnahmen auf dem Gebiet der Fort- und Weiterbildung, die auch von Dritten angeboten werden können, ist als wirtschaftliche Tätigkeit zu behandeln, die bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG einen Betrieb gewerblicher Art begründet (vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 15.07.2010, S 2706 – 1035 – St 134 (Rhld) und S 2706 – 70 – St 13 – 33(MS)).

**9.7 Handwerkskammern**

Handwerkskammern sind Körperschaften des öffentlichen Rechts, § 90 HwO. Die Hauptaufgabe der Handwerkskammern besteht darin, die Interessen des Handwerks zu vertreten. Insbesondere haben sie

- für einen gerechten Ausgleich der Interessen der einzelnen Handwerke und ihrer Organisationen zu sorgen,
- Behörden in der Förderung des Handwerks durch Anregungen, Vorschläge und durch Erstattung von Gutachten zu unterstützen,
- die Handwerksrolle zu führen,
- die Berufsausbildung zu regeln,
- die Fortbildung der Meister und Gesellen in Zusammenarbeit mit den Innungsverbänden zu fördern.

Weitere Aufgaben ergeben sich aus § 91 HwO.

Die Besteuerung der Handwerkskammern richtet sich nach den für jPdöR maßgeblichen Vorschriften, §§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. 4 KStG. Danach sind Handwerkskammern nur mit ihren BgA steuerpflichtig.

Soweit die Handwerkskammern beispielsweise im Rahmen der ihnen obliegenden Aufsichtspflichten tätig werden, sind diese Aufgaben dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen.

Als BgA können in Betracht kommen: z.B. Vermittlungen von Anschriften, von Versicherungsverträgen oder von Kunden, Buchstellen der Handwerkskammern, Verkauf von Speisen und Getränken, Einrichtung von Homepages, Personalgestellungen, Übernahme von Verwaltungsaufgaben etc. Das Angebot von Bildungsmaßnahmen auf dem Gebiet der Fort- und Weiterbildung, die auch von Dritten angeboten werden können, ist als wirtschaftliche Tätigkeit zu behandeln, die bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG einen Betrieb gewerblicher Art begründet (vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 15.07.2010, S 2706 – 1035 – St 134 (Rhld) und S 2706 – 70 – St 13 – 33 (MS)).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**9.8 Hilfgeschäfte**

Die Einnahmen aus der Veräußerung von materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern aus dem hoheitlichen Bereich einer jPdöR werden, unabhängig davon, ob diese verbraucht oder nicht verbraucht sind, vollständig dem nicht steuerpflichtigen hoheitlichen Bereich zugeordnet, R 9 Abs. 2 KStR 2004.

Auch der Ankauf und die Veräußerung von Dienstkraftfahrzeugen vor Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer ist der nicht steuerpflichtigen hoheitlichen Tätigkeit zuzuordnen. Die Anzahl der von der Beschaffungsstelle vorgenommenen An- und Verkäufe ist dabei unbeachtlich.

**9.9 Konzessionsabgaben**

Nach der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 Konzessionsabgabeverordnung (KAV) sind Konzessionsabgaben die Gegenleistung des Versorgungsunternehmens für die Übertragung des ausschließlichen Rechts zur unmittelbaren Versorgung von Letztverbrauchern im Gemeindegebiet sowie die zeitgleiche Einräumung des ebenfalls ausschließlichen Rechts zur Nutzung gemeindlicher Straßen und Wege für Versorgungszwecke.

Die Rechtsgrundlage, um Konzessionsabgaben für Strom und Gas zu erheben, ist die KAV vom 09.01.1992, BGBl. I 1992 S. 12, ber. 407, für Wasser die Konzessionsabgabenanordnung (KAE) vom 04.03.1941, RAnz 57, 120.

Konzessionsabgaben sind entgegen ihrer Bezeichnung keine (kommunalen) Abgaben, sondern gem. § 305 BGB bürgerlich-rechtliche Verträge eigener Art. Vertragspartner sind die Gemeinden und das Versorgungsunternehmen.

**Hinweis:**

Hinsichtlich der Konzessionsabgabe für Wasser gab es seit 1941 einen Stopp für Erhöhungen beziehungsweise Neueinführungen. Das Verbot für die Neueinführung von Konzessionsabgaben wurde im Jahr 1991 durch den BGH aufgehoben. Nicht eindeutig geklärt ist die Frage, ob mit dieser Entscheidung gleichzeitig auch das Verbot der Erhöhung von Konzessionsabgaben aufgehoben wurde. In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass seitdem auch Erhöhungen wieder zulässig seien.

Die Frage ist steuerlich von Bedeutung, weil Konzessionsabgaben dann vGA darstellen, wenn sie überhöht sind. Sollte zivilrechtlich eine Konzessionsabgabenerhöhung nicht möglich sein, so wäre der erhöhte Teil steuerlich als vGA zu werten.

Nach Rücksprache mit der Kommunalaufsicht der Bezirksregierung Münster wird eine Erhöhung von Konzessionsabgaben für Wasser derzeit für zulässig erachtet. Sollten Sachverhalte auftreten, bei denen eine Erhöhung der Konzessionsabgabe für Wasser vorgenommen wurde und die Höchstbeträge lt. KAE überschritten werden, so bitten wir um Rücksprache.

(vgl. auch Tz. 19.3)

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**9.10 Landesbetriebe/Sondervermögen**

Im Zuge der Modernisierung der Landesverwaltung ist ein Prozess zur Umwandlung von Behörden in Landesbetriebe in Gang gesetzt worden. Darüber hinaus wurde ein Sondervermögen Bau- und Liegenschaftsbetrieb (BLB) gegründet.

Zum 01.01.2001 wurden neben dem Landesbetrieb Straßenbau NRW das Landesamt für Datenverarbeitung und Statistik NRW, das Landesvermessungsamt NRW, der Geologische Dienst NRW und der Landesbetrieb Mess- und Eichwesen als Landesbetriebe errichtet. Zum 01.01.2005 wurde der Landesbetrieb Wald und Holz NRW gegründet. Im Zuge einer Verwaltungsreform in NRW wurde das Landesvermessungsamt am 01.01.2008 organisatorisch in die Bezirksregierung Köln als Abteilung 7 – Geobasis NRW eingegliedert. Am 01.01.2009 wurde das Landesamt für Datenverarbeitung und Statistik NRW mit den gemeinsamen Gebietsrechenzentren (GGRZ) Hagen, Köln und Münster zusammengelegt und nennt sich seit dem Landesbetrieb Information und Technik NRW.

Landesbetriebe sind rechtlich unselbständige, organisatorisch abgesonderte Teile der Landesverwaltung, deren Tätigkeit erwerbswirtschaftlich oder zumindest auf Kostendeckung ausgerichtet ist. Sie können auch hoheitliche Aufgaben wahrnehmen, § 14 a Landesorganisationsgesetz (LOG). Landesbetriebe haben grds. einen Wirtschaftsplan aufzustellen, der dem Haushaltsplan des Landes als Anlage beizufügen ist, § 26 Abs. 1 Landeshaushaltsordnung (LHO).

Sondervermögen haben, im Gegensatz zu den Landesbetrieben, lediglich Übersichten über ihre Einnahmen und Ausgaben dem Haushaltsplan beizufügen, § 26 Abs. 2 LHO.

Landesbetriebe sind mit den kommunalen Eigenbetrieben und Sondervermögen mit den kommunalen Regiebetrieben vergleichbar. Die Steuerpflicht für Landesbetriebe bzw. Sondervermögen greift nur, wenn sie nicht überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen, § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG.

Neben den oben genannten Landesbetrieben existiert eine Vielzahl weiterer Landesbetriebe.

Der Landesbetrieb stellt eine besondere Organisationsform in der öffentlichen Verwaltung dar. Er ist charakterisiert durch die Erfüllung folgender Kriterien:

- Er bietet öffentliche Dienstleistungen an, für die es einen Markt gibt.
- Er ist erwerbswirtschaftlich ausgerichtet oder strebt zumindest Kostendeckung an.
- Er wird betriebswirtschaftlich geführt (Basis: kaufmännische Buchführung, Kosten- und Leistungsrechnung).
- Es wird ein Wirtschaftsplan erstellt.
- Er kann hoheitliche Aufgaben wahrnehmen.
- Er kann in Konkurrenz zu privaten Unternehmen treten.

**9.11 Mehrmütterorganschaft**

Da die Wirkungen der Mehrmütterorganschaft ab dem VZ 2003 entfallen sind, befinden sich Ausführungen dazu letztmalig in der 4. Auflage der Arbeitshilfe.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts****9.12 Querverbund**

Die jPdöR erfüllen mit ihren Einrichtungen neben den rein hoheitlichen Aufgaben, zu denen sie gesetzlich verpflichtet sind (z.B. Abfall- und Abwasserbeseitigung) auch Aufgaben, die der öffentlichen Daseinsvorsorge dienen (z.B. Betriebe zur Versorgung der Bevölkerung mit Gas, Wasser, Strom und Wärme oder Betriebe, die dem öffentlichen Verkehr dienen). Soweit Betriebe Aufgaben der öffentlichen Daseinsvorsorge erfüllen, dienen sie zwar öffentlichen Zwecken; sie gehören jedoch nicht mehr zur hoheitlichen Tätigkeit, sondern sind der fiskalischen Verwaltung zuzurechnen und unterliegen mit ihren Gewinnen der Körperschaft- und Gewerbesteuer. Diesen Betrieben hat der Gesetzgeber durch Schaffung eines Ausnahmetatbestandes einen erheblichen steuerlichen Vorteil eingeräumt, dessen Bedeutung durch Einführung des Halbeinkünfteverfahrens zwar geringer, aber nicht unerheblich geworden ist. So ist es den Verkehrs-, Versorgungs-, Hafen- und Flughafenbetrieben gestattet, eine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten vorzunehmen, um dadurch eine Reduzierung der körperschaft- und gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage zu erreichen. Dieser Vorteil wird auch als steuerliche Quersubventionierung bezeichnet. Als Querverbundunternehmen werden also Unternehmen bezeichnet, die Aufgaben der öffentlichen Daseinsvorsorge betreiben und deren Ergebnisse steuerlich verrechnet werden können. Typisch für eine steuerliche Quersubventionierung ist der öffentliche Personennahverkehr (ÖPNV).

Folgende Querverbundregelungen sind möglich:

**direkter Querverbund:** Verlust und Gewinn bringende Tätigkeiten werden in einem Steuersubjekt zusammengefasst.

**indirekter Querverbund:** Verlust und Gewinn bringende Tätigkeiten werden in verschiedenen Steuersubjekten zusammengefasst (Holding, Organschaft).

Der steuerliche Querverbund ist immer wieder Gegenstand von Diskussionen in der Fachliteratur. Insbesondere wird vorgetragen, der steuerliche Querverbund benachteilige private Unternehmer. Deutlich wird diese Diskussion im Bereich des öffentlichen Personennahverkehrs. So seien private Busunternehmen nicht in der Lage, die gleiche Verkehrsversorgungsleistung zu den gleichen Konditionen zu erbringen wie öffentliche Verkehrsunternehmen, weil private Unternehmen nicht die gleichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten wie die jPdöR nutzen können. Insoweit bestehe keine Wettbewerbsneutralität.

Mit Urteil vom 22.08.2007, BStBl II 2007 S. 961, hat der BFH seine Segeljacht-Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 04.12.1996, I R 54/95) fortgeführt und entschieden, dass mangels außerbetrieblicher Sphäre einer Kapitalgesellschaft die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer jPdöR ohne Verlustausgleich durch die Gesellschafterin zu einer vGA führt. Da bei uneingeschränkter Anwendung des BFH-Urteils ein steuerlich wirksamer Querverbund durch die Annahme einer vGA in Höhe der Verluste aus einer dauerdefizitären Tätigkeit ausgeschlossen gewesen wäre, hatte die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905, die Anwendung der Urteilsgrundsätze im Hinblick auf eine zukünftige gesetzliche Regelung eingeschränkt, um den „Status quo“ beim steuerlichen Querverbund zu erhalten (vgl. im Einzelnen Tz. 15.1 und Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 21.08.2008 – S 2742 – 1013 – St 134 (Rhld) und S 2742 – 196 – St 13 – 33 (MS)).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Durch das JStG 2009 (BGBl. I 2008 S. 2794) wurde der steuerliche Querverbund als Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung nunmehr gesetzlich festgeschrieben (vgl. Tz. 14 und 15).

**9.13 Tätigkeiten zwischen jPdöR****9.13.1 Amtshilfe/Beistandsleistungen**

Amtshilfe bzw. Beistandsleistungen sind dann gegeben, wenn eine jPdöR für eine andere jPdöR tätig wird, für sie also Aufgaben in **“Ausübung öffentlicher Gewalt”** erfüllt. Eine ihrem Charakter nach privatunternehmerische Tätigkeit wird allerdings nicht dadurch zur Ausübung öffentlicher Gewalt, dass diese Tätigkeit als Amtshilfe einer anderen Behörde ausgeübt wird (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.1990, BStBl II 1990 S. 866, zu Blutalkoholuntersuchungen).

Eine ihrem Charakter nach hoheitliche Tätigkeit bleibt auch dann hoheitlich, wenn sie im Wege der Amtshilfe für eine andere jPdöR erledigt wird. Besorgt z.B. eine jPdöR für eine andere jPdöR die Abwasserbeseitigung, so steht bereits der **hoheitliche Charakter der Abwasserbeseitigung** der Annahme eines BgA entgegen.

Soweit eine jPdöR im Wege der Amtshilfe bzw. im Rahmen von Beistandsleistungen ihrem Charakter nach **nicht** hoheitliche Tätigkeiten ausführt (z.B. Büroarbeiten, Datenverarbeitung etc.), die final dem **hoheitlichen** Bereich einer anderen jPdöR dienen, so begründet diese Hilfstätigkeit bei der ausführenden jPdöR **keinen** BgA.

Andererseits bedeutet dies, dass mit Hilfstätigkeiten, die ihrem Charakter nach **nicht** hoheitliche Tätigkeiten darstellen und die final **einem BgA** bzw. dem **vermögensverwaltenden** Bereich einer anderen jPdöR dienen, bei der ausführenden jPdöR ein BgA begründet wird.

Der Rechnungsprüfungsausschuss des Deutschen Bundestages hat die Bundesregierung aufgefordert, bei nicht hoheitlichen Tätigkeiten einer jPdöR, die final dem hoheitlichen Bereich einer anderen jPdöR dienen, auf die Annahme eines BgA hinzuwirken.

Bis zu einer anders lautenden Entscheidung ist hinsichtlich der Hilfstätigkeiten, die ihrem Charakter nach **nicht** hoheitliche Tätigkeiten darstellen und die final dem **hoheitlichen** Bereich einer anderen jPdöR dienen, an der für die öffentliche Hand günstigeren Lösung festzuhalten und zunächst kein BgA anzunehmen.

Mit Urteil vom 10.11.2011, V R 41/10, BFH/NV 2012 S. 670, hat der BFH für Zwecke der Umsatzsteuer entschieden, dass entgeltlich zwischen jPdöR erbrachte Beistandsleistungen steuerbar und bei Fehlen besonderer Befreiungstatbestände steuerpflichtig seien. Das Urteil widerspricht der derzeitigen Verwaltungsauffassung (vgl. dazu auch Tz. 26.1) und wurde daher bislang noch nicht im BStBl veröffentlicht. Im Übrigen erlaubt das Urteil keine Rückschlüsse auf die ertragsteuerliche Beurteilung von Beistandsleistungen.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**9.13.2 Privatunternehmerische Tätigkeit**

Von einer privatunternehmerischen Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn eine jPdöR für eine **andere** jPdöR tätig wird und dabei Leistungen erbringt, die nicht in „Ausübung öffentlicher Gewalt“ erfolgen. Übernimmt z.B. die städtische Hochbauverwaltung gegenüber einem steuerpflichtigen BgA einer **anderen** jPdöR die Planung und Überwachung der Ausführung von Sanierungsarbeiten, so handelt es sich bei diesen Leistungen um eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unter den Voraussetzungen des R 6 KStR 2004 einen BgA begründet.

Leistungen, die ausschließlich innerhalb der jeweiligen jPdöR erbracht werden begründen keinen BgA, vgl. „Selbstversorgungsbetriebe“, vgl. Tz. 8.6.

**9.14 US-Leasinggeschäfte (US-Cross-Border-Leasing)**

Die Ausführungen zum US-Cross-Border-Leasing befinden sich letztmalig in der sechsten Auflage der Arbeitshilfe (Stand 01.08.2009).

**9.15 Verkehrsbetrieb**

Verkehrsbetriebe i.S.v. H 7 (Nicht gleichartige Betriebe gewerblicher Art) KStH 2008 sind Unternehmen, die sich im Eigentum der öffentlichen Hand befinden. Die Betätigung erfolgt unter der Auflage der Betriebspflicht, der Beförderungspflicht und des Tarifzwangs. Diese Voraussetzungen sind beim Betrieb von öffentlichen Eisenbahnen, beim Straßenbahn- und Omnibusverkehr und beim Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen als erfüllt anzusehen. Als Verkehrsbetriebe sind auch Verbundgesellschaften anzusehen, die im Wege der Geschäftsbesorgung für ihre Gesellschafter (Verbundverkehrsunternehmen) aus Rationalisierungsgründen zentrale Aufgaben, insbesondere der Verkehrsplanung und der Tarifgestaltung wahrnehmen. Auch wenn die Verbundgesellschaft selbst nicht unmittelbar Personen oder Güter befördert, nimmt sie ausschließlich Aufgaben von Verkehrsbetrieben wahr, vgl. Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 20.04.1993, BStBl I 1993 S. 401.

**9.16 Zweckverband**

Der Zweckverband ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit. Ein solcher wird häufig als Zusammenschluss mehrerer Gebietskörperschaften zur Führung gemeinsamer wirtschaftlicher Unternehmen gegründet. So sind Zweckverbände für die Wasserversorgung oder die Abfallbeseitigung anzutreffen.

## 10 Erkennen von BgA

### 10.1 Erkenntnismöglichkeiten

- Anfragen
- Amtsblätter, gemeindliche
- Amtliche Bekanntmachungen
- Amtsgerichte, Mitteilungen der
- Gestattungen
- Haushaltspläne der Kommunen
- Haushaltspläne bzw. Jahresrechnungen der Bistümer, Kirchengemeinden, der kirchlichen Einrichtungen, Institute und Verbände
- Kirchliche Amtsblätter der Diözesen
- Kirchliches Amtsblatt der Evangelischen Kirche
- Kontrollmitteilungen der Prüfungsdienste
- Veranstaltungskalender
- Internetrecherche

#### **Hinweis zum Gesetz zur Neuregelung des Kaufmanns- und Firmenrechts und zur Änderung anderer handels- und gesellschaftsrechtlicher Vorschriften**

Durch das Gesetz zur Neuregelung des Kaufmanns- und Firmenrechts und zur Änderung anderer handels- und gesellschaftsrechtlicher Vorschriften - Handelsrechtsreformgesetz (HRefG), BT-Drucksache 13/8444 - wurde die in § 36 HGB a. F. enthaltene registergerichtliche Privilegierung gewerblicher Unternehmen der öffentlichen Hand beseitigt, Art 3 Nr. 18 HRefG. Nunmehr unterliegen auch kommunale Gewerbebetriebe unter bestimmten Voraussetzungen der Eintragungspflicht zum Handelsregister.

Danach müssen sämtliche am 30.06.1998 bereits bestehenden kommunalen Gewerbebetriebe bis zum 31.03.2000 und alle ab dem 01.07.1998 neu entstandenen bzw. neu entstehenden kommunalen Gewerbebetriebe bei den Handelsregistern zur Eintragung angemeldet werden. Um erkennen zu können, ob sämtliche kommunalen Betriebe steuerlich geführt werden, bietet es sich u. U. an, einen Abgleich zwischen den im Handelsregister eingetragenen und den tatsächlich steuerlich geführten Betrieben vorzunehmen. Die Amtsgerichte sind im Rahmen des behördlichen Auskunftsverkehrs zur Erteilung entsprechender Auskünfte gerne bereit.

#### **Hinweis zu den Religionsgemeinschaften**

Die Haushaltspläne der Einrichtungen und Institute sowie der Verbände für das folgende Kalenderjahr sind i.d.R. bis zum 31.10. des lfd. Jahres dem bischöflichen Generalvikariat vorzulegen.

z. B.: Der Haushaltsplan 2004 ist grds. bis zum 31.10.2003 vorzulegen.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Die Jahresrechnungen der o.g. Einrichtungen sind für das abgelaufene Kalenderjahr i.d.R. bis zum 31.05. des Folgejahres dem bischöflichen Generalvikariat vorzulegen.

z. B.: Die Jahresrechnung 2002 ist grds. bis zum 31.05.2003 vorzulegen.

**10.2 Kommunale Haushaltspläne**

Der Haushalt ist eines der wichtigsten Planungsinstrumente der Kommunen.

Grundsätzlich kann sich jeder durch Einsicht in den Haushaltsplan, der jedes Jahr öffentlich ausgelegt wird, informieren. Es ist nicht ungewöhnlich, wenn der Haushaltsplan einer mittelgroßen Stadt den Umfang von mehreren Hundert Seiten aufweist. Ihm beigelegt sind eine Reihe ergänzender Übersichten und Darstellungen. Die dort zusammengefassten Informationen sind für den Bürger i.d.R. nicht besonders eingängig. Mit den nachstehenden Erläuterungen soll daher eine kurze Einführung in die Systematik eines Haushaltsplanes erfolgen. Darüber hinaus haben das Innenministerium NRW und die Bertelsmann Stiftung das Projekt „Kommunaler Bürgerhaushalt“ initiiert. Dort erprobten sechs Kommunen verschiedene Wege, in einfacher und verständlicher Form über den Haushalt zu informieren. Die Erfahrungen des Projektes haben Eingang in einen Leitfaden für die Praxis gefunden, der unter [www.buergerhaushalt.org](http://www.buergerhaushalt.org) zur Verfügung steht.

Die Systematik des Haushalts ist für alle Gemeinden und Landkreise durch Rechtsvorschriften verbindlich festgelegt.<sup>8</sup> Maßgeblich sind dabei vor allem die Bestimmungen der Gemeinde-/ Kreisordnungen.

Mit Hilfe des Haushalts werden die zur Verfügung stehenden Mittel planmäßig auf die einzelnen Aufgabenbereiche, die eine Gemeinde oder ein Kreis zu erfüllen hat oder erfüllen will, verteilt. Der Haushaltsplan enthält alle voraussichtlichen Einnahmen und alle vorhersehbaren Ausgaben. Der Planungszeitraum beträgt in der Regel ein Jahr. Neben den Werten des laufenden Haushaltsjahres werden auch die Ansätze des vorhergehenden Haushaltsjahres sowie die für die Finanzverwaltung interessante Jahresrechnung (Rechnungsergebnis) des Vorjahres dargestellt.

---

<sup>8</sup> Der Landtag NRW hat mit Datum vom 16.11.2004 dem Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (NKFEG NRW) zugestimmt. Es wurde im Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen vom 24.11.2004 verkündet.

Nach dem darin enthaltenen Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (NKFEG NRW) haben alle Gemeinden und Gemeindeverbände spätestens ab dem Haushaltsjahr 2009 ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung zu erfassen und zum Stichtag 01.01.2009 eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. In der Zeit zwischen Inkrafttreten des Gesetzes und dem 01.01.2009 können die Gemeinden und Gemeindeverbände jeweils zum 01.01. eines Haushaltsjahres zum System der doppelten Buchführung übergehen.

Weitere Infos sind unter [www.neues-kommunales-finanzmanagement.de](http://www.neues-kommunales-finanzmanagement.de) erhältlich.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Beispiel:

Der Haushaltsplan 2011 enthält:

- den Haushalts**ansatz** für 2011
- den Haushalts**ansatz** für 2010
- das Rechnungsergebnis für 2009

**10.2.1 Kommunale Unternehmen und kommunaler Haushalt**

Soweit wirtschaftliche Unternehmen organisatorisch selbständig sind, finden ihre Aktivitäten im Haushaltsplan nur in Form von Zahlungen zwischen Unternehmen und Gemeinde, z.B. Gewinnabführungen oder Verlustabdeckungen (bedeutsam für die ab 2001 erweiterte beschränkte Körperschaft- und Kapitalertragsteuerverpflicht, siehe Kapitalertragsteuer nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG – Tz. 22) ihren Niederschlag. Allerdings enthält der Haushaltsplan nicht die Wirtschaftspläne aller kommunalen Unternehmen bzw. der Unternehmen, an denen die Gemeinde beteiligt ist. So fehlen in der Regel die Wirtschaftspläne der Unternehmen, an denen die Gemeinde nur eine Minderheitsbeteiligung hält. Hier bieten die Beteiligungsberichte, die inzwischen alle Gemeinden vorhalten dürften, einen umfassenderen Überblick.

Darüber hinaus werden viele wirtschaftliche Betätigungen in der ursprünglichen Organisationsform, dem Regiebetrieb wahrgenommen. In diesem Fall wird die wirtschaftliche Betätigung **innerhalb der Kommunalverwaltung** wahrgenommen, eine eigenständige Organisationsform wird nicht geschaffen. Einnahmen und Ausgaben werden im Haushaltsplan aufgeführt. Als Beispiele können ein im „Einzelplan 5 = Sport“ betreutes Freibad bzw. die im „Einzelplan 7 = Öffentliche Einrichtung“ geführten Marktveranstaltungen genannt werden. Solche Regiebetriebe werden im Steuerverfahren als BgA bezeichnet und als selbständige Steuersubjekte geführt. Sofern die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG erfüllt sind, unterliegen ihre Einnahmen der Umsatzsteuer (§ 2 Abs. 3 UStG) und erzielte Gewinne der Körperschaftsteuer.

**10.2.2 Kameralistik**

Bisher folgte das kommunale Rechnungswesen dem kameralistischen Prinzip. D.h. es basierte auf tatsächlichen Zahlungen. Damit unterschied sich die Kameralistik ganz wesentlich von der kaufmännischen Buchführung; in der Kameralistik gab es keine betriebswirtschaftliche Ermittlung von Aufwand und Ertrag; daher wurden, abgesehen von bestimmten Einrichtungen, Abschreibungen nicht veranschlagt. Ebenso fehlte es an einem der Bilanz vergleichbaren Vermögensnachweis. Das kommunale Haushaltsrecht wies vermögenswirksame Zahlungen dem Vermögenshaushaltsplan und nicht vermögenswirksame Zahlungen dem Verwaltungshaushaltsplan zu.

Vermögenswirksame Zahlungen sind Zahlungen, die aus dem Erwerb und der Liquidierung von Vermögensgegenständen sowie aus Verschuldung resultieren.

Als nicht vermögenswirksame Zahlungen werden Zahlungen eingestuft, die aus Verbrauchsausgaben resultieren, z. B.: Ausgaben, die für den eigenen laufenden Betrieb oder für endgültige, verlorene Zuweisungen an Dritte bestimmt sind.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Vereinfachend lässt sich festhalten, dass in den Verwaltungshaushaltsplan alle laufenden Einnahmen und Ausgaben gehören, während der Vermögenshaushaltsplan die Investitionen der Gemeinde und deren Finanzierung enthält.

Der Aufbau des Haushaltsplanes in den Kommunen folgt einem einheitlichen Muster; allerdings kann die Reihenfolge der einzelnen Teile durchaus variieren. Zumindest in umfangreichen Haushaltsplänen sind die Teile farblich voneinander getrennt.

Der kameralistische Haushaltsplan besitzt i.d.R. die folgende Struktur:

- |  |
|--|
| <ol style="list-style-type: none"><li>1. Haushaltssatzung</li><li>2. Vorbericht</li><li>3. Gesamtplan</li><li>4. Einzelpläne des <b>Verwaltungshaushalts</b>, untergliedert in Abschnitte, z. B.:<br/><br/>0 = Allgemeine Verwaltung<br/>1 = Öffentliche Sicherheit und Ordnung<br/>2 = Schulen<br/>3 = Wissenschaft u. Forschung, Kulturpflege<br/>4 = Soziale Sicherung<br/>5 = Gesundheit und Sport, Erholung<br/>6 = Bau- und Wohnungswesen, Verkehr<br/>7 = Öffentliche Einrichtungen<br/>8 = Wirtschaftliche Unternehmen<br/>9 = Allgemeine Finanzwirtschaft</li><li>5. Einzelpläne des <b>Vermögenshaushalts</b>, untergliedert wie der Verwaltungshaushalt</li><li>6. Sammelnachweise und Stellenplan</li><li>7. Finanzplanung</li><li>8. Aufstellung über Beteiligungen</li><li>9. Haushalts- und Wirtschaftspläne der Stiftungen und Eigenbetriebe</li><li>10. Jahresabschlüsse der kommunalen Unternehmen</li></ol> |
|--|

**10.2.3 Neues Kommunales Finanzmanagement („Doppik“)**

Nach dem Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (NKFEG NRW) haben alle Gemeinden und Gemeindeverbände ab dem Haushaltsjahr 2009 ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung zu erfassen und zum Stichtag 01.01.2009 eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Der Haushaltsplan besitzt regelmäßig die folgende Struktur:

1. Eröffnungsbilanz
2. Gesamtergebnisplan
3. Gesamtfinanzplan
4. Haushaltssatzung
5. Vorbericht
6. Teilpläne, sachlich untergliedert in Produktbereiche z. B.:

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

- 010 = Innere Verwaltung
- 020 = Sicherheit und Ordnung
- 021 = Gebührenhaushalt Wochenmärkte
- 022 = Gebührenhaushalt Traditionsfirmen
- 023 = Zentrale Ausländerbehörde
- 030 = Einwohner- und Personenstandswesen
- 040 = Statistik und Wahlen
- 050 = Brand- und Bevölkerungsschutz
- 055 = Forschungsprojekte Feuerwehr
- 060 = Gebührenhaushalt Rettungsdienst
- 070 = Schulen
- 080 = Kultur
- 090 = Soziales
- 100 = Jugend
- 110 = Gesundheit
- 120 = Sport und Bäder
- 130 = Räumliche Planung und Entwicklung
- 140 = Grundstücksdaten und -wertermittlung
- 150 = Bauordnung und Denkmalschutz
- 160 = Wohnen
- 170 = Verkehrsflächen und -anlagen
- 180 = Öffentlicher Personennahverkehr
- 190 = Umwelt und Natur
- 200 = Abfallwirtschaft
- 201 = Gebührenhaushalt Abfallwirtschaft
- 210 = Entwässerung und Abwasserbeseitigung
- 220 = Straßenreinigung und Winterdienst
- 221 = Gebührenhaushalt Straßenreinigung
- 222 = Gebührenhaushalt Winterdienst
- 230 = Friedhöfe
- 240 = Wirtschaftsförderung und Tourismus
- 250 = Allgemeine Einrichtungen
- 800 = Bezirksvertretungsmittel
- 900 = Allgemeine Finanzwirtschaft

- 7. Organisatorische Gliederung nach Dezernaten
- 8. Stellenplan
- 9. Übersicht über Verpflichtungsermächtigungen
- 10. Übersicht über Verbindlichkeiten
- 11. Zuwendungen an Ratsfraktionen
- 12. Entwurf der Eröffnungsbilanz

Die Übersichten über Beteiligungen und Eigenbetriebe finden sich in dem Haushaltsplan nach NKF in der sachlichen Gliederung jeweils den einzelnen Dezernaten zugeordnet.

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

## 10.2.4 Die wichtigsten BgA in der Reihenfolge der Haushaltsgliederung

Einzelpläne des Verwaltungshaushalts

Nr. (Kamerallistik)	Bezeichnung	Produktbereich (NKF)	Mögliche BgA
0	Allgemeine Verwaltung	010	Amtsblatt mit Anzeigenwerbung
1	Öffentliche Sicherheit und Ordnung	020	Verkauf von Kfz-Kennzeichen bei der Kfz-Zulassungsstelle
		021	Wochenmärkte
		022	Kirmesveranstaltungen
2	Schulen	070	
3	Wissenschaft und Forschung, Kulturpflege	080	Konzerthäuser, Theater, Orchester, Museen, Musikschulen, Volkshochschulen, Büchereien
4	Soziale Sicherung	090	Alten-, Jugend-, Erholungsheime
5	Gesundheit und Sport, Erholung	110 120	Krankenhäuser, Bäder, Sportanlagen, Stadtgärtnereien, Campingplätze, Mehrzweckhallen, Sporthallen
6	Bau- und Wohnungswesen, Verkehr	170	Parkhäuser, bewachte Parkplätze
7	Öffentliche Einrichtungen	250 (021/022)	Märkte, Markthallen, Fuhrpark, Bauhof (eingeschränkt), Vermietung von Litfasssäulen und City-Light-Postern, Wagen, Kureinrichtungen, Zusatzleistungen im Bestattungswesen, Leichentransporte, Grabpflege, Blumenverkauf, Friedhofsgärtnereien
8	Wirtschaftliche Unternehmen	250	Ratskeller, Gaststätten in eigener Regie oder mit Inventar verpachtet, Wasser-, Energieversorgung, Verkehrs- und Hafenbetriebe
9	Allgemeine Finanzwirtschaft	900	

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

## 10.3 Musterschreiben

Finanzverwaltung NRW 48124 Münster

Auskunft erteilt

Stadtverwaltung

Durchwahl-Nr.

Zimmer

Steuernummer / Aktenzeichen

Datum

### **Steuerliche Erfassung der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Sehr geehrte Damen und Herren,

zur Prüfung der Frage, ob eine von Ihnen unterhaltene Einrichtung nach den aus dem beiliegenden Informationsblatt ersichtlichen Beurteilungsgrundsätzen als steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist, bitte ich Sie, den anliegenden Fragebogen auszufüllen.

Senden Sie bitte eine Ausfertigung des ausgefüllten Fragebogens innerhalb von vier Wochen an mich zurück.

Sollten Sie mehrere unterschiedliche Einrichtungen unterhalten, für die eine Erfassung als jeweils selbständiger Betrieb gewerblicher Art in Betracht kommt, so füllen Sie bitte für jede dieser Einrichtungen einen gesonderten Fragebogen nach dem anliegenden Muster aus.

Der Fragebogen ist auch auszufüllen, wenn eine derartige Einrichtung verpachtet ist.

Mit freundlichen Grüßen

Im Auftrag

Anlagen:

1 Informationsblatt  
1 Fragebogen (zweifach)

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

---

**10.4 Fragebogen****Fragebogen****zur Erfassung der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Bezeichnung der juristischen Person des öffentlichen Rechts
---

**Angaben zu der unterhaltenen Einrichtung**

1	Bezeichnung der Einrichtung
2	Anschrift, Sitz der Geschäftsleitung
3	Rechtsform
4	Steuernummer (falls vorhanden)
5	Bezeichnung und Anschrift des gesetzlichen Vertreters
6	Art der Tätigkeit
7	Zeitpunkt des Beginns der Tätigkeit
8	Voraussichtlicher Jahresumsatz ____ in EUR

<b>Datum</b>	<b>Unterschrift</b>
--------------	---------------------

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**10.5 Informationsblatt**

Informationsblatt für Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Betriebe gewerblicher Art

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, soweit sie einen Betrieb gewerblicher Art unterhält. Das gilt entsprechend für die Umsatz- und Gewerbesteuer. Hat die juristische Person des öffentlichen Rechts mehrere Betriebe gewerblicher Art, so ist sie Subjekt der Körperschaftsteuer wegen jedes einzelnen Betriebs. Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind insbesondere die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände), die öffentlich rechtlichen Religionsgesellschaften, die Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern und sonstige Gebilde, die aufgrund öffentlichen Rechts eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen.

Ein Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich heraushebt. Damit sollen im Grundsatz alle Einrichtungen der öffentlichen Hand der Körperschaftsteuer unterworfen werden, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs besitzen. Der Begriff "Einrichtung" in diesem Sinne setzt nicht voraus, dass die Tätigkeit im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen Betätigung verselbständigten Abteilung ausgeübt wird; sie kann auch innerhalb des allgemeinen Betriebs miterledigt werden. Die Einbeziehung der wirtschaftlichen Tätigkeit in einen überwiegend mit hoheitlichen Aufgaben betrauten, organisatorisch gesondert geführten Betrieb schließt es nicht aus, die einbezogene Tätigkeit gesondert zu beurteilen und rechtlich als eigenständige Einheit von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb zu unterscheiden. Betrieb gewerblicher Art ist auch die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Mitunternehmerschaft.

**Hoheitsbetrieb**

Betriebe von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), gehören nicht zu den Betrieben gewerblicher Art. Ausübung der öffentlichen Gewalt ist eine Tätigkeit, die der öffentlich-rechtlichen Körperschaft eigentümlich und vorbehalten ist. Kennzeichnend für die Ausübung öffentlicher Gewalt ist die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen.

Dies ist nicht schon dann der Fall, wenn der juristischen Person des öffentlichen Rechts Tätigkeiten durch Gesetz zugewiesen werden.

Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt liegt nicht vor, wenn sich die Körperschaft durch ihre Einrichtung in den wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Für die Annahme eines Hoheitsbetriebes reichen jedoch Zwangs- und Monopolrechte für sich allein nicht aus. Zu den Hoheitsbetrieben können z.B. gehören:

Schulen, Straßenreinigung, Schlachthöfe etc.

**Einrichtung als Betrieb gewerblicher Art**

Die Einrichtung kann sich aus einer besonderen Leitung, aus einem geschlossenen Geschäftskreis, aus der Buchführung oder aus einem ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben. Sie kann auch dann gegeben sein, wenn nicht organisatorische, sondern andere Merkmale vorliegen, die die wirtschaftliche Selbständigkeit verdeutlichen. Eine Einrichtung kann deshalb auch dann angenommen werden, wenn Betriebsmittel, z.B. Maschinen oder Personal sowohl im hoheitlichen als auch im wirtschaftlichen Bereich eingesetzt werden, sofern eine zeitliche Abgrenzung (zeitlich abgegrenzter Einsatz für den einen oder anderen Bereich) möglich ist.

Eine Einrichtung kann auch gegeben sein, wenn der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit beträchtlich ist bzw. wegen des Umfangs der damit verbundenen Tätigkeit eine organisatorische Abgrenzung geboten erscheint.

Übersteigt der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit den Betrag von 130.000 €, ist dies ein wichtiges Merkmal für die Selbständigkeit der ausgeübten Tätigkeit. Dass die Bücher in einem anderen Dezernat/ Fachbereich geführt werden, ist unerheblich.

Die Tätigkeit muss von einigem Gewicht sein. Dabei ist in der Tatsache, dass der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 30.678 € nachhaltig übersteigt, ein wichtiger Anhaltspunkt dafür zu sehen, dass die Tätigkeit wirtschaftlich bedeutend ist. In der Regel kann deshalb bei diesem Jahresumsatz davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit von einigem Gewicht ist. Dagegen kommt es für das Gewicht der ausgeübten Tätigkeit weder auf das Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zum Gesamthaushalt der juristischen Person des öffentlichen Rechts noch auf das Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zu einem bestimmten Teil des Gesamthaushalts der juristischen Person des öffentlichen Rechts an.

Wird ein nachhaltiger Jahresumsatz von über 30.678 € im Einzelfall nicht erreicht, ist ein Betrieb gewerblicher Art nur anzunehmen, wenn hierfür besondere Gründe vorgetragen werden.

Solche Gründe sind insbesondere gegeben, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt. In den Fällen der Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art ist darauf abzustellen, ob die Einrichtung beim Verpächter – würde er sie selbst unterhalten – einen Betrieb gewerblicher Art darstellen würde. Dabei kommt es insbesondere auf die Umsätze des Pächters an.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben ist steuerrechtlich nicht zulässig.

Demgegenüber kann ein Betrieb mit einem oder mehreren anderen Betrieben gewerblicher Art zusammengefasst werden, wenn

- sie gleichartig sind
- zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder
- Betriebe gewerblicher Art im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG (=Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen) vorliegen.

Weitere Einzelheiten ergeben sich aus dem BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303, R 6 bis 10 KStR 2004 bzw. aus § 4 Abs. 6 KStG i.d.F. des JStG 2009 (anwendbar ab Veranlagungszeitraum 2009, § 34 Abs. 1 KStG).

Abkürzungen:

KStG = Körperschaftsteuergesetz

KStR = Körperschaftsteuerrichtlinien

UStG = Umsatzsteuergesetz

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

# 11 ABC hoheitlicher Tätigkeiten - Betriebe gewerblicher Art - gemeinnützige Tätigkeiten

Die folgende Tabelle enthält eine Aufstellung über die Einordnung einzelner Tätigkeiten von jPdöR:

Bezeichnung	Hoheitl. Tätigkeit	BgA	Gemeinnützige Tätigkeit	Hinweise
<b>A</b>				
Abfallentsorgung, soweit aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushalten		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Abfallentsorgung aus privaten Haushalten	X			
Abwasserbeseitigung	X			BFH v. 08.01.98 (BStBl II 1998 S. 410)
Apotheken		X		
Ärztckammern mit ihrer Tätigkeit „Qualitätssicherung“		X		Anhängiges Verfahren vor dem FG Münster, Az. 15 K 227/10 U
Altenwohnheime (siehe auch Krankenhäuser!)		X	X	§ 68 Nr. 1. a) AO
Auftragsforschung	X	X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
<b>B</b>				
Bauämter, soweit nichtstaatliche Bauaufgaben erfüllt werden		X		
Baumschulen, soweit Land- und Forstwirtschaft		kein BgA		Umsatzsteuerlich ist der Unternehmensbegriff erfüllt
Besichtigungsbetriebe (Schlösser, Tropfsteinhöhlen)		X		
Bergbahnen		X		

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Bezeichnung	Hoheitl. Tätigkeit	BgA	Gemeinnützige Tätigkeit	Hinweise
Beteiligungen, Veräußerung einbringungsgeborener oder sperrfristbehafteter Anteile		X		
Blutalkoholuntersuchungen		X		
Botanische Gärten		X	X	
Büchereien		X	X	
Bücherverkauf		X		
<b>C</b>				
Cafe`s		X		
Campingplätze		X		
City-Light-Poster		X		
<b>D</b>				
Duales System		X		
Druckereien		X		
<b>E</b>				
Eishallen, -bahnen		X		
<b>F</b>				
Familienbildungsstätten		X	X	
Ferienfreizeiten		X	X	
Festspielhäuser		X	X	
Flugplätze		X		
Flurbereinigungsverfahren, Leistungen sog. Teilnehmergemeinschaften / Verbände	X			
Forschungsanstalten	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Forstbehörden im Rahmen der „tätigen Mithilfe“ i.S.d. § 11 Abs. 2 Satz 1 LFoG		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Bezeichnung	Hoheitl. Tätigkeit	BgA	Gemeinnützige Tätigkeit	Hinweise
Fort-, Weiterbildungsveranstaltungen		X		
Friedhofsverwaltung	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Friedhofsgärtnereien		X		
Friedwald				Vermögensverwaltung
Feinstaubplakettenverkauf durch die KFZ-Zulassungsstellen oder KFZ-Innungen		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
<b>G</b>				
Gaststätten, -wirtschaften		X		
Gebäudereinigung		X		
Gesangbuchverlage		X		
Gärtnereien		X		
Grabpflege		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Grundstücksverkäufe der Gemeinden	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Gutachterausschüsse		X		KSt-Kurz-Info Nr. 5/1999 der OFD Münster, Az. S 2706-95-St 13 – 31, USt-Kurz-Info 15/1998 der OFD Münster, zuständig ist das FA Düsseldorf-Süd
<b>H</b>				
Häfen		X		
Handwerkskammern	X	X		
Hartz IV				
Personalüberlassung an Arbeitsgemeinschaften	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Bereitstellung von Arbeitsgelegenheiten mit Mehraufwandsentschädigung (sog. 1 €-Job)	X			

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Bezeichnung	Hoheitl. Tätigkeit	BgA	Gemeinnützige Tätigkeit	Hinweise
Heizwerke		X		
Hochschulkliniken		X	X	
Hörsaalvermietung		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
<b>I</b>				
Industrie- und Handelskammern	X	X		
Innungen	X	X		
<b>J</b>				
Jagdverpachtung				Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Jugendheime, -bildungsstätten		X	X	§ 68 Nr. 1. b) AO
<b>K</b>				
Kantinen		X		
Karnevals- u. Unibälle		X		
Kassenärztliche Vereinigungen	X			
Kegelbahnen		X		
Kindergärten	X	X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Kirchen, kirchliche Orden (Tätigkeiten, soweit sie der Erfüllung des Auftrages öffentlich-rechtlicher Religionsgemeinschaften/dem Verkündigungsauftrag dienen)	X (vergleichbar)			
Kirchen, kirchliche Orden (z. B.: Altkleider-, CD-Verkauf, Basare, Bierstuben und Cafeterien in den Bildungs- und Tagungsstätten, Grabpflegeleistungen, Kirchturmbesteigungen, Klosterbrauereien, Gestellung von Ordensmitgliedern, Gemeindeberatung soweit sie nicht der Erfüllung des Auftrages öffentlich-rechtlicher Religionsgemeinschaften dient)		X		
Kommunale Datenverarbeitungszentren	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Konzessionsabgaben	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Kraftfahrzeugkennzeichenverkauf		X		

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Bezeichnung	Hoheitl. Tätigkeit	BgA	Gemeinnützige Tätigkeit	Hinweise
Krankenbeförderung	X			Vgl. BFH-Beschluss vom 18.09.2007 (BStBl II 2009 S. 126) und BMF-Schreiben vom 20.01.2009 (BStBl I 2009 S. 339)
Krankenfahrten (Taxi)		X		KStG-Kartei H 35 zu § 5 KStG
Krankenhäuser (Heil- und Pflegeleistungen, Kurzzeitpflege)		X	X	§ 67 AO
Krankenhäuser <ul style="list-style-type: none"> <li>• Personal- und Sachmittelgestellung an angestellte Ärzte, Privatambulanz</li> <li>• Personal- und Sachmittelgestellung an Belegärzte</li> <li>• Personal- und Sachmittelgestellung an andere Einrichtungen, z.B. Krankenhäuser</li> <li>• Telefonüberlassung und Fernsehgerätevermietung</li> <li>• Vermietung von Parkplätzen</li> <li>• Laborleistungen, radiologische oder pathologische Untersuchungen für niedergelassene Ärzte oder andere Einrichtungen</li> <li>• Verwaltungsdienstleistungen an andere Einrichtungen, z.B. Gehaltsabrechnungen, Buchführungstätigkeiten, EDV-Leistungen</li> </ul>		X		
Krematorien		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Kulturzentren		X	X	§ 68 Nr. 7 AO
Kurbetriebe		X	X	§ 68 Nr. 1. a) AO
<b>L</b>				
Landesbildstellen		X		
Landschaftsgestaltung		X		
Lebensmittel-Untersuchungsanstalten	X			
Lizenzvergaben		X		

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Bezeichnung	Hoheitl. Tätigkeit	BgA	Gemeinnützige Tätigkeit	Hinweise
<b>M</b>				
Mahlzeitendienste		X		Hinweis: Mensabetriebe sind gemeinnützig
Märkte (Wochen-, Kram-, Jahr-, Vieh-, Weihnachtsmärkte)		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Mensa		X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Messen		X		
Museen		X	X	§ 68 Nr. 7 AO
Museumsshops		X		
Musikschulen		X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
<b>N</b>				
Naturschutzbehörde Ausführung von Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
<b>O</b>				
Omnibusbetriebe		X		
<b>P</b>				
Parkhäuser		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Bewachte Parkplätze		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Parkplatzbewirtschaftung (Arbeitnehmer)	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Parkuhren/ Parkscheinautomaten i.S.d. StVO	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Personalgestellung (Gestellung von Ordensmitgliedern)	X	X		sowie Tz. 12
Pfarrfeste		X		
Pflegeheime		X	X	§ 68 Nr. 1. a) AO
Photovoltaikanlage		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Bezeichnung	Hoheitl. Tätigkeit	BgA	Gemeinnützige Tätigkeit	Hinweise
<b>Q</b>				
<b>R</b>				
Rechtsberatung		X		
Reisebüros		X		
Rundfunksendungen (s. Werbesendungen!)	X			
<b>S</b>				
Sachmittelüberlassung (kurzfristige Vermietung von Fahrzeugen, Computern, medizinischen Geräten)		X		
Schlachthöfe	X			
Schulspeisung		X	X	
Schwimmbäder, Spaßbäder	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Ski-, Sessellifte		X		
Sparkassen		X		
Sponsoring/ Werbung		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12 und KStG-Kartei H 89 zu § 5 KStG
Sportkurse		X	X	
Stadtbahnen		X		
Stadthallen		X		
Stadtmarketing		X		
Straßenreinigung	X			
Straßen- u. Wanderkartenverkauf		X		
Studienfonds zur Deckung des Ausfalls bei der Darlehensrückzahlung für Studiengebühren	X			



## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Bezeichnung	Hoheitl. Tätigkeit	BgA	Gemeinnützige Tätigkeit	Hinweise
Studiengebühren für ein Studium, das mit einem staatlich anerkannten Abschluss endet (typ. Erststudiengänge)	X			
<b>T</b>				
Technologiezentren		X		
Telefonnutzung		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Telekommunikation		X		
Theater		X	X	§ 68 Nr. 7 AO
Tierheime		X	X	
<b>U</b>				
Umweltschutzberatung		X	X	
Unternehmensberatung		X		
<b>V</b>				
Vermessungen	X			Hinweis auf § 2 (3) Nr. 4 UStG
Vermietung von Standorten für Mobilfunkfeststationen				Grds. Vermögensverwaltung, soweit Grdst. nicht BV eines BgA
Vermittlungstätigkeiten		X		
Verpachtungsbetriebe		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen (öffentlich-rechtliche, z.B. Ärzteversorgung)		X		Grds. steuerbefreit gem. § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG
Versorgungsbetriebe für Gas/Strom/ Wasser		X		
Verwertung von Forschungsergebnissen		X		Auch Vermögensverwaltung denkbar: Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Bezeichnung	Hoheitl. Tätigkeit	BgA	Gemeinnützige Tätigkeit	Hinweise
Volkshochschulen	X	X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
<b>W</b>				
Wasserbeschaffung	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Wasserversorgung		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Weiterbildungen (die nicht mit einem staatlich anerkannten Abschluss enden)		X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA Tz. 12
Werbung (z.B. in Amtsblättern, Pfarrheften, Gehaltsabrechnungen, Veranstaltungsheften, auf Fahrzeugen, auf den Internetseiten mit Link auf das Unternehmen )		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Werbesendungen		X		
Wohnheime, vorübergehende Unterbringung von Aus- u. Übersiedlern, Asylbewerbern, Obdachlosen u. Bürgerkriegsflüchtlingen	X	X		Bis <b>31.12.2000</b> vgl. KStG-Kartei Karte 21 zu § 4 KStG Ab <b>01.01.2001</b> , vgl. BStBl I 2000 S. 487
Wohnungsvermittlung		X		
<b>X</b>				
<b>Y</b>				
<b>Z</b>				
Zeltplätze		X		
Zimmervermittlung		X		
Zusatzversicherungsvermittlung		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12

## 12 Erläuterungen zu einzelnen BgA

### Abfallentsorgung

Die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger haben gem. § 15 Abs. 1 KrW-/AbfG die in ihrem Gebiet angefallenen Abfälle

- **aus privaten Haushaltungen** zu verwerten oder zu beseitigen und
- **aus anderen Herkunftsbereichen** (z.B. Industrie- und Gewerbemüll) zu beseitigen, soweit nicht Dritten oder privaten Entsorgungsträgern Pflichten übertragen worden sind.

In NRW sind die Städte und Gemeinden für das Einsammeln und Befördern und die Kreise für die Endbeseitigung der Abfälle zuständig, vgl. § 5 Landesabfallgesetz.

#### Abfälle aus privaten Haushalten

Die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger sind sowohl für **die Verwertung** als auch für **die Beseitigung** der Abfälle aus privaten Haushaltungen zuständig.

Die Abfallverwertung und -entsorgung ist, soweit es sich um Abfälle aus **privaten Haushaltungen** handelt, grds. eine hoheitliche Tätigkeit, vgl. R 10 Abs. 6 Satz 1 KStR 2004 (Ausnahme: Abfälle, die unter die Verpackungsverordnung fallen, vgl. R 10 Abs. 6 Satz 6 KStR 2004).

Das getrennte Einsammeln wieder verwertbarer Abfälle (z.B. in sog. Bio-Tonnen) und die entgeltliche Veräußerung dieser Abfälle oder der aus den Abfällen gewonnenen Stoffe oder Energie durch die entsorgungspflichtige Körperschaft sind steuerlich ebenfalls grds. als hoheitliche Tätigkeit anzusehen, vgl. R 10 Abs. 6 Satz 5 KStR 2004. Sie umfasst auch das Gewinnen von Stoffen oder Energie aus Abfällen und die dazu erforderlichen Maßnahmen. Deshalb ist die entgeltliche Abgabe der Abfälle selbst oder der aus den Abfällen gewonnenen Stoffe oder Energie steuerlich dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen und als hoheitliches Hilfsgeschäft anzusehen, vgl. R 10 Abs. 6 Satz 5 KStR 2004. Eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unter den Voraussetzungen der R 6 Abs. 2-5 KStR 2004 zur Annahme eines BgA führt, liegt allerdings dann vor, wenn die veräußerten Stoffe nicht überwiegend aus Abfällen gewonnen werden oder die veräußerte Energie nicht überwiegend aus diesen gewonnen wird, vgl. R 10 Abs. 6 Satz 3 KStR 2004.

Hinweis:

Beachte nachstehende Erläuterungen zu Abfällen, die unter die Verpackungsverordnung fallen, sog. DSD – und/oder Wertstoffe-Müll.

#### Abfälle aus Industrie- bzw. Gewerbebetrieben

Bei den **industriellen bzw. gewerblichen Abfällen** ist zwischen Abfällen „zur Beseitigung“ und Abfällen „zur Verwertung“ zu unterscheiden.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts****Abfälle „zur Beseitigung“**

Die Abfallentsorgungspflicht der jPdöR nach dem *bis zum 31.05.2012 geltenden* KrW-/AbfG erstreckte sich auch auf die **Beseitigung** der Abfälle aus anderen Herkunftsbereichen. Die Tätigkeit musste daher grds. auch dem hoheitlichen Bereich zugerechnet werden.

Allerdings konnten auch privaten Entsorgungsträgern Pflichten zur Entsorgung nach §§ 16, 17 oder 18 KrW-/AbfG a.F. übertragen werden, vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1 KrW-/AbfG a.F. Nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 11.12.2009, BStBl I 2009 S. 1597, liegt eine der jPdöR vorbehaltene Tätigkeit dann nicht mehr vor, wenn die jPdöR die Aufgabe auch auf einen privaten Dritten übertragen **kann**. Demzufolge stellt auch die **Beseitigung** von Abfällen aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen durch öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, die unter den Voraussetzungen des § 4 KStG, R 6 Abs. 2-5 KStR 2004 einen BgA begründet.

*Durch die Neuregelungen des KrWG ab dem 01.06.2012 hat sich dies jedoch grundlegend geändert.*

*Nach § 20 Abs. 1 KrWG ist der öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger verpflichtet, Abfälle zur Beseitigung aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen zu beseitigen. Die jPdöR hat nicht mehr die Möglichkeit, diese ihr zugewiesene Aufgabe der Beseitigung von Abfällen aus anderen Herkunftsbereichen auf private Dritte zu übertragen. Folglich begründet dies nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 11.12.2009, BStBl. I 2009, 1597 keinen BgA. Ein solcher würde nach I.1. Buchstabe b des vorgenannten BMF-Schreibens nur entstehen, wenn der Abfallbesitzer bei der Inanspruchnahme der jPdöR keinem Benutzungszwang unterliegen würde, was nach dem Wortlaut des § 17 Abs. 1 Satz 2 KrWG jedoch der Fall ist. Denn soll der Abfall beseitigt werden, so muss der Abfallbesitzer diesen dem öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger überlassen. Für die Aufgabe „Entsorgung von Abfall zur Beseitigung“ besteht insoweit ein Benutzungszwang und damit eine hoheitliche Tätigkeit..*

**Abfälle zur Verwertung**

Die **Verwertung** von „Gewerbemüll“ ist den jPdöR durch das KrW-/AbfG a.F. und das KrWG n.F. nicht gesetzlich zugewiesen. Soweit die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger freiwillig die Verwertung von Gewerbemüll übernehmen, ist in jedem Fall eine gewerbliche Tätigkeit anzunehmen.

*In der Praxis dürfte eine Unterscheidung, ob es sich bei der Entsorgung von Abfall aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen um Beseitigung (= hoheitlich) oder Verwertung (= BgA) handelt, nur anhand der Umstände des Einzelfalls möglich sein. In der Regel dürfte davon auszugehen sein, dass der Abfallbesitzer sich vorrangig für eine Verwertung entscheidet, weil der Verwertungserlös des Entsorgers für den Reststoff zu geringeren Entsorgungsentgelten führt. Eine Überlassung an den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger zur Beseitigung erfolgt dann erst nachrangig. Weitere Indizien können sich aus den jeweils abgeschlossenen Entsorgungsvereinbarungen ergeben.*

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

*Führt die durch Einführung des KrWG zum 01.06.2012 eingetretene Änderung in der steuerlichen Beurteilung des BgA „Entsorgung von Gewerbemüll“ zu einer Überführung von Wirtschaftsgütern in den Hoheitsbereich einer jPdöR, so gelten insoweit die allgemeinen Grundsätze. Werden die Entsorgungstätigkeiten durch eine kommunale Eigengesellschaft durchgeführt, so ergeben sich entsprechende Konsequenzen hinsichtlich der Sparteneinteilung (vgl. Tz. 15.2).*

*Die Referatsleiter Umsatzsteuer der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben im Rahmen der Sitzung USt I/14 eine Übergangsregelung für Zwecke der Umsatzsteuer beschlossen. Hat eine jPdöR die Entsorgung von Abfall zur Beseitigung aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen (Gewerbemüll) vor dem 01.06.2012 als einen BgA behandelt, wird es für Zwecke der Umsatzsteuer nicht beanstandet, wenn diese Behandlung für vor dem 01.07.2015 ausgeführte Umsätze fortgeführt wird. (vgl. Verfügung der OFD NRW vom 21.05.2014, S 2706 – 2014/0014 – St 153, FR 2014 S. 577).*

Abfälle, die unter die Verpackungsverordnung fallen

Seit Inkrafttreten der Verordnung über die Vermeidung von Verpackungsabfällen (VerpackV) unterliegt die Entsorgung von Leichtverpackungen (Transport-, Verkaufs- und Umverpackungen) nicht mehr der öffentlichen Abfallentsorgung. Vielmehr sind jetzt die Hersteller und Vertrieber dieser Verpackungen zu deren Rücknahme verpflichtet.

Die Verantwortung für die Rücknahme und Wiederverwendung gebrauchter Verpackungen ist somit auf die Privatwirtschaft übergegangen, so dass die Erfüllung von Aufgaben nach der VerpackV **nicht** in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgen kann, vgl. Urteil des FG Münster vom 16.03.2001, EFG 2001 S. 849.

Soweit sich die DSD GmbH (Duales System Deutschland) zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen der Einrichtungen der öffentlichen Hand bedient, d. h. Verträge mit den jPdöR abschließt, wonach diese die Verpackungen abholen, sortieren und der DSD GmbH zur Abholung bereitstellen, sind die jPdöR wirtschaftlich tätig. Dies gilt gem. R 10 Abs. 6 Satz 7 KStR 2004 auch für die folgenden Leistungen, die die entsorgungspflichtigen Körperschaften für das Duale System erbringen:

- Erfassung von Verkaufsverpackungen
- Öffentlichkeitsarbeit
- Wertstoffberatung
- Zurverfügungstellung und Reinigung von Containerplätzen.

Falls die weiteren Voraussetzungen des R 6 Abs. 2-5 KStR 2004 erfüllt sind, begründen die jPdöR mit diesen Tätigkeiten einen BgA.

In diesem Zusammenhang ist die Frage zu beantworten, ob die Beseitigung von Abfällen aus privaten Haushaltungen, die irrtümlich in die Sammelsysteme des Dualen Systems geworfen wurden, z.B. Bioabfälle oder Restmüll (= sog. Fehlwürfe), dem hoheitlichen oder gewerblichen Bereich zuzuordnen ist.

Hierzu ist die Auffassung zu vertreten, dass Kosten, die im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Dualen Systems – mithin auch Kosten für die Beseitigung bzw. Sortierung so genannter Fehlwürfe – stehen, nicht dem hoheitlichen, sondern dem gewerblichen Bereich zuzuordnen

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

sind. Damit sind in diesem Zusammenhang entstehende Vorsteuern abzugsfähig – auch soweit sie auf Kosten entfallen, die mit der Entsorgung sog. Fehlwürfe zusammenhängen. Eine Differenzierung ist allerdings hinsichtlich der sog. Papier-, Pappe-, Kartonagen (PPK)-Fraktionen vorzunehmen.

Nur soweit Einwegverpackungen in die Papiertonnen gelangen, ist sog. DSD-Abfall anzunehmen. Sonstige in den Papiertonnen zu sammelnde Druckerzeugnisse (z.B. Zeitschriften oder Tageszeitungen) sind weiterhin als dem hoheitlichen Bereich zuzurechnender Hausmüll zu beurteilen.

Nach einer zwischen der DSD GmbH und den kommunalen Spitzenverbänden getroffenen Vereinbarung ist davon auszugehen, dass sich die gesamte Altpapierfraktion zu 75% aus Druckerzeugnissen (z.B. Zeitungen, Zeitschriften, Schreibpapier usw.) und zu 25% aus Einwegverpackungen aus Papier, Pappe und Karton zusammensetzt. Diese Vereinbarung ist nicht mehr aktuell. Bislang konnte zwischen den kommunalen Spitzenverbänden und der DSD GmbH jedoch noch keine neue Vereinbarung getroffen werden, zumal mittlerweile auch Konkurrenzunternehmen zur DSD GmbH existieren. Es kann jedoch für Zwecke der Besteuerung weiter von der bisherigen Aufteilung ausgegangen werden, sofern die Kommunen keinen anderen Maßstab nachweisen.

Hinsichtlich eines begehrten Vorsteuerabzuges ist zu beachten, dass bezogen auf den Anteil der entsorgten Druckerzeugnisse (75%-Anteil) Vorsteuern nicht zum Abzug zugelassen werden können, weil etwaige mit Umsatzsteuer belastete Leistungen nicht an den unternehmerischen, sondern an den hoheitlichen Bereich der jPdöR erbracht werden.

Mit Urteil vom 03.04.2012, BFH/NV 2012 S.1334, hat der BFH – anders als die Vorinstanz (Urteil des FG Berlin Brandenburg vom 16.02.2011, EFG 2011 S. 1356) - die Verwaltungsmeinung (R 10 Abs. 6 Satz 6 und 7 KStR 2004) bestätigt und auch die entgeltliche Abfallberatung gem. § 6 der VerpackV als wirtschaftliche Tätigkeit beurteilt.

### Abgrenzung zum Versorgungsbetrieb

Der BgA „Duales System“ ist kein Entsorgungsbetrieb, der im steuerlichen Sinne als „Versorgungsbetrieb“ angesehen oder diesem gleichgestellt werden könnte, vgl. Urteil des FG Münster vom 16.03.2001, a.a.O., sowie BFH-Urteil vom 08.11.1989, BStBl II 1990 S. 242. Ein Entsorgungsbetrieb, der die Grundbedürfnisse der Bevölkerung nach einer ordnungsgemäßen Müllentsorgung befriedigt, ist nur dann anzunehmen, wenn er gegenüber der Bevölkerung nach außen hin als der eigentliche Leistungsanbieter auftritt und intern über die Organisationsgewalt hinsichtlich der Müllentsorgung verfügt. Die bloße Unterstützung eines privaten Entsorgungssystems (DSD) genügt nicht. Folglich können die Aufgaben, die Kommunen für die DSD GmbH wahrnehmen, nicht dem sog. Querverbund zugeordnet werden.

### Zusammenfassung

Beseitigung von Abfällen	jPdöR	hoheitliche Tätigkeit
Verwertung von Gewerbemüll	jPdöR	BgA
Entsorgung von DSD-Müll	jPdöR	BgA

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Einschaltung von Unternehmern in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben wird auf die BMF-Schreiben vom 27.12.1990, BStBl I 1991 S. 81, sowie vom 10.12.2003, BStBl I 2003 S. 785, hingewiesen.

**Abwasserbeseitigung**

Die Beseitigung von Abwässern ist grds. eine hoheitliche Tätigkeit (R 9 Abs. 1 KStR 2004). Die Verwaltungsauffassung wurde durch BFH-Urteil vom 08.01.1998, BStBl II 1998 S. 410, bestätigt.

**Altenheime**

Altenheime und Altenwohnheime sind BgA. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG liegen in der Regel vor.

Sie sind unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 20 GewStG steuerbefreit (zum Umfang der Steuerbefreiung vgl. BFH-Urteil vom 22.06.2011, BStBl II 2011 S. 892).

Die mit dem Betrieb eines Altenheimes eng verbundenen Umsätze sind umsatzsteuerfrei gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. a UStG. Auf das BMF-Schreiben vom 20.07.2009, BStBl I 2009 S. 774 wird verwiesen.

**Apotheken**

Apotheken, die von jPdöR betrieben werden (z.B. Klinikapotheken, städtische Apotheken), sind, soweit sie nicht der Selbstversorgung dienen, als BgA zu beurteilen. Vergleiche RFH-Urteil vom 30.08.1941, RStBl S. 744 und BFH-Urteil vom 14.02.1956, BStBl III S. 105.

Arzneimittellieferungen einer Krankenhausapotheke an Krankenhäuser anderer Träger sind weder nach § 4 Nr. 14 UStG noch nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreit (BFH-Urteil vom 18.10.1990, BStBl II 1991 S. 268). Im Weiteren wird auf das BMF-Schreiben vom 26.06.2009, BStBl I 2009 S. 756, verwiesen.

**Besichtigungsbetriebe**

Ein sog. Besichtigungsbetrieb (z.B. Bereitstellung eines Gebäudes mit Inventar zur entgeltlichen Besichtigung) erfüllt grundsätzlich die Voraussetzungen für die Annahme eines Gewerbebetriebs und damit auch für die Annahme eines BgA, wenn Inhaber des Betriebs eine jPdöR ist. Nach dem BFH-Urteil vom 07.08.1979, BStBl II 1980 S. 633, gehören auch die Ausstellungsgegenstände zum Betriebsvermögen des Besichtigungsbetriebs.

Hinweis:

zu Miet- und Pachtverträgen: vgl. R 33 Abs. 1 KStR 2004 und H 33 (Miet- oder Pachtverträge) KStH 2008

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**Blutalkoholuntersuchungen**

Blutalkoholuntersuchungen im Auftrag von Strafverfolgungsbehörden stellen keine Ausübung hoheitlicher Gewalt dar. Vergleiche BFH-Urteil vom 21.09.1989, BStBl II 1990 S. 95, und vom 14.03.1990, BStBl II 1990 S. 866. Sie sind daher als BgA anzusehen.

**Campingplatz**

Die Unterhaltung eines Zelt- oder Campingplatzes durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist ein BgA. Die Verpachtung eines Campingplatzes ist ebenso eine wirtschaftliche Tätigkeit, wenn nicht nur ein Grundstück, sondern ein mit den notwendigen Einrichtungen versehener Campingplatz überlassen wird. Vergleiche BFH-Urteil v. 07.05.1969, BStBl II S. 443, H 8 (Inventar) KStH 2008.

Grundsätzlich ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerbefreit gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG. Nicht befreit ist indessen nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen. Eine kurzfristige Vermietung liegt vor, wenn die tatsächliche Gebrauchsüberlassung nicht mindestens sechs Monate beträgt (Abschnitt 4.12.3 Abs. 2 UStAE).

**Feinstaubplakettenverkauf**

Nach § 4 der 35. Verordnung zur Durchführung des Bundes-Immissionsschutzgesetzes (35.BImSchV) vom 10.10.2006 (BGBl. I S. 2218), zuletzt geändert durch die Verordnung vom 05.12.2007 (BGBl. I S. 2793) sind die Kfz-Zulassungsstellen neben den zur Durchführung der Abgasuntersuchung berechtigten Stellen (Prüforganisationen wie TÜV, DEKRA sowie zugelassene Kfz-Werkstätten) Ausgabestellen für die Plaketten. Daneben kann das Land weitere Stellen zulassen.

Eine der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehaltene Aufgabe – und damit ein hoheitliches Handeln der Zulassungsstellen – ist hierbei nicht gegeben, da die Dienstleistung der befugten Institutionen lediglich in der Prüfung der Fahrzeugdokumente zur Feststellung der Berechtigung zum Führen einer und welcher Plakette, der Zuordnung auf das jeweilige Fahrzeug (Eintragung des Kfz-Kennzeichens) sowie in der Ausgabe der Plakette besteht.

**Forschungstätigkeit**

Bei der steuerlichen Beurteilung der staatlichen Hochschulen ist grundsätzlich zu ermitteln, ob und inwieweit diese hoheitlich tätig sind bzw. einen BgA unterhalten, § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Grundlagen-/ Eigenforschung

Die Forschungstätigkeit einer Hochschule besitzt, soweit Grundlagen-/Eigenforschung betrieben wird, hoheitlichen Charakter, weil sie der Hochschule eigentümlich und vorbehalten ist und die Ergebnisse erkennbar der Allgemeinheit zugute kommen.

## Verwertung der Forschungsergebnisse

Um die finanzielle Situation der Hochschulen zu verbessern, können nach der Novellierung des § 42 Arbeitnehmererfindungsgesetzes die Hochschulen seit dem 07.02.2002 die Erfindungen aller ihrer Beschäftigten schutzrechtlich sichern und wirtschaftlich verwerten. Dafür wird der Erfinder mit 30% an den Bruttoeinnahmen aus der kommerziellen Verwertung beteiligt.

Geschieht die Verwertung in der Form, dass entsprechende Patente oder Lizenzen einem Dritten gegen Entgelt überlassen werden, so sind die Einnahmen hieraus dem nicht steuerpflichtigen vermögensverwaltenden Bereich der Hochschule zuzurechnen. Ist die Patent- bzw. Lizenzüberlassung mit weiteren Tätigkeiten verbunden, so ist, soweit die Voraussetzungen der R 6 Abs. 2-5 KStR 2004 erfüllt sind, ein BgA anzunehmen.

## Auftrags- oder Ressortforschung

Erhält die Hochschule im Rahmen einer Auftrags- oder Ressortforschung Zahlungen von Dritten (Privatpersonen oder der öffentlichen Hand), wobei der Dritte sich Exklusivrechte in irgendeiner Form für die Verwertung des Forschungsergebnisses einräumen lässt, sind diese Einnahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen, die unter den Voraussetzungen der R 6 Abs. 2-5 KStR 2004 zur Annahme eines BgA führt, vgl. KSt-Kartei NW § 4 KStG Karte 22. Überprüfungen haben ergeben, dass – nach Berücksichtigung der von den Hochschulen i.d.R. nicht kalkulierten und nicht in Rechnung gestellten Personal- und Sachmittelkosten – in diesem Bereich regelmäßig keine oder nur geringe Gewinne erzielt werden.

**Ertragsteuerlich** hat der Gesetzgeber durch Artikel 3 Nr. 2 Buchstabe a) bb) sowie Artikel 3a Nr. 1 Buchstabe c) Steueränderungsgesetz 2003 (StÄndG) öffentlich-rechtliche Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, hierzu zählen die Hochschulen, die Auftragsforschung betreiben, von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und § 3 Satz 1 Nr. 30 GewStG). Die Steuerbefreiung ist auch in Veranlagungszeiträumen vor 2003 anzuwenden, vgl. § 34 Abs. 3a KStG.

Die Steuerbefreiung erfasst auch mögliche vGA aus Anlass der Auftragsforschung (Auftragsforschung ist kein gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft, da es sich hierbei nicht um eine auf Bildungsvermittlung abzielende Bildungstätigkeit handelt). Diese lösen keine Kapitalertragsteuerpflicht gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG aus, da diese Vorschrift auf den steuerbefreiten Teil eines BgA „Auftragsforschung“ nicht anwendbar ist (vgl. dazu VfG. der OFDen Rheinland und Münster vom 18.08.2010, S 2720 – 1000 – St 131 (Rhld) und S 2706 – 73 – St 13 – 33 (Ms)).

Aus ertragsteuerlicher Sicht muss daher dem Bereich der Auftragsforschung – in der Form eines BgA - z. Zt. nur hinsichtlich der Abgrenzung zwischen steuerbefreiten Forschungstätigkeiten und Tätigkeiten ohne Forschungsbezug besondere Bedeutung beigemessen werden(s.u. „Abgrenzung zwischen Tätigkeiten mit und ohne Forschungsbezug“).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Dennoch ist die Hochschule auch in diesem Bereich verpflichtet, ihren Steuererklärungen nachzukommen. Die Hochschule ist mit allen vorhandenen BgA mit dem Grundkennbuchstaben K und FEA aufzunehmen.

Wird die Auftragsforschung in einer Eigengesellschaft ausgeübt und ist die Steuerbefreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG nicht anwendbar, führt die dauerdefizitäre Auftragsforschung – mangels Anwendbarkeit von § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG – zu den Rechtsfolgen der vGA – incl. Kapitalertragsteuerpflicht gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

**Umsatzsteuerlich** ergeben sich aus der Umsetzung des EUGH-Urteils<sup>9</sup> vom 20.06.2002 durch das StÄndG 2003 vom 15.12.2003 in nationales Recht folgende Konsequenzen. Danach wurde die erst mit Wirkung ab dem 01.01.1997 in das Gesetz eingefügte Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 21 a UStG für Einnahmen aus Auftragsforschungstätigkeiten an Hochschulen durch das StÄndG 2003 (BStBl I 2003 S. 710) bereits mit Wirkung zum 01.01.2004 aufgehoben.

In Verträgen müssen daher - verbunden mit dem Vorteil des Vorsteuerabzuges – die Entgelte mit Umsatzsteuer ausgewiesen werden. Der Umsatzsteuersatz beträgt, entgegen dem für gemeinnützige Körperschaften geltenden ermäßigten Steuersatz von 7% (vgl. § 68 Nr. 9 AO i.V.m. § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG), weiterhin 19% (bis 31.12.2006 16%).

Die Auftragsforschung einer jPdöR kann nicht die Voraussetzungen eines Zweckbetriebes nach § 68 Nr. 9 AO erfüllen. Danach sind Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert, Zweckbetrieb. Träger der Wissenschafts- und Forschungseinrichtung i.S.d. § 68 Nr. 9 AO ist der BgA selbst und nicht die jPdöR, die Träger des BgA ist. Für die Frage, ob sich der Träger der Wissenschafts- und Forschungseinrichtung, nämlich der BgA, überwiegend aus den in § 68 Nr. 9 AO genannten unschädlichen Einnahmen finanziert, kann daher nicht auf die Gesamteinnahmen der jPdöR als Träger des BgA, sondern nur auf den BgA selbst abgestellt werden.

Bei der Auftragsforschung einer jPdöR kann die Zweckbetriebseigenschaft des § 68 Nr. 9 AO demzufolge niemals erfüllt sein, da der BgA „Auftragsforschung“ ausschließlich in der entgeltlichen Forschung besteht. Die Zuwendungen Dritter und der öffentlichen Hand werden im hoheitlichen Bereich vereinnahmt. Der BgA „Auftragsforschung“ kann demnach keine Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder Vermögensverwaltungserlöse erzielen, da diese per Definition außerhalb des BgA anfallen. Eine Anwendung der Zweckbetriebsvorschrift scheidet somit aus.

---

<sup>9</sup> Der EuGH hat in seinem Urteil vom 20.06.2002 – Rechtssache C – 287/00 entschieden, dass die Bundesrepublik Deutschland gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 2 der 6. EG-Richtlinie verstoßen hat, indem sie die gegen Entgelt ausgeübte Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen gemäß § 4 Nr. 21a UStG von der Mehrwertsteuer befreit. Der Rechtsstreit betraf ausschließlich die Frage, ob die entgeltlichen Forschungstätigkeiten staatlicher Hochschulen Dienstleistungen darstellen, die im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe i der 6. EG-Richtlinie mit dem Hochschulunterricht eng verbunden sind und als solche nach dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer zu befreien sind. Nach Auffassung des EuGH ist die entgeltliche Durchführung von Forschungsvorhaben durch staatliche Hochschulen nicht als eine mit dem Hochschulunterricht eng verbundene Tätigkeit im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe i der 6. EG-Richtlinie anzusehen.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Der vom Bundesrat eingebrachte Gesetzesentwurf zur steuerlichen Gleichbehandlung der Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Forschungseinrichtungen (Hochschulforschungsförderungsgesetz – HFFördG; BT-Drs. 16/5726), der eine entsprechende Ergänzung des § 68 Nr. 9 AO vorsah, wurde vom Bundestag abgelehnt (BT-Drs. 16/11104). Damit bleibt es dabei, dass die Auftragsforschung jPdöR nicht die Voraussetzung eines Zweckbetriebs nach § 68 Nr. 9 AO erfüllen kann (vgl. *FG Münster vom 10.04.2014, 5 K 2409/10 U, EFG 2014, 1521*).

Beurteilungseinheit „Einrichtung“ für die Annahme eines BgA „Auftragsforschung“

Entscheidungserheblich für die Frage, ob die Tätigkeit der Auftragsforschung einen BgA (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG) begründet, ist dabei, auf welche organisatorische Einheit der Hochschule die in R 6 Abs. 5 KStR 2004 festgelegte Umsatzgrenze von 30.678 Euro anzuwenden ist, bei deren Überschreiten eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit von einigem Gewicht (R 6 Abs. 5 Satz 2 KStR 2004) vorliegt.

Nach § 25 i.V.m. § 26 Abs. 1 HG NRW gliedert sich die Hochschule in Fachbereiche als organisatorische Grundeinheiten, sofern nicht nach § 29 HG NRW wissenschaftliche Einrichtungen oder Institute begründet werden.

Als Folge dieser dezentralen Organisation der Hochschulen bildet jeder Fachbereich mit seiner Auftragsforschung einen BgA, sofern dessen Einnahmen aus der Auftragsforschung nachhaltig die Umsatzgrenze von 30.678 € übersteigen. Wurden Institute eingerichtet, ist die Umsatzgrenze auf die Einnahmen aus der Auftragsforschung des jeweiligen Instituts anzuwenden.

Eine Anwendung der Umsatzgrenze auf die Einnahmen aus der Auftragsforschung der jeweiligen Professorin / des jeweiligen Professors kommt ausnahmsweise nur dann in Betracht, wenn dem Forschenden die Möglichkeit zur rechtlich selbständigen Verwaltung der Drittmittel gemäß § 71 Abs. 4 Satz 4 HG NRW eingeräumt wurde, und dieser die Drittmittel auch tatsächlich selbständig verwaltet.

Die tatsächliche selbständige Verwaltung der Forschungsaufträge setzt daher voraus, dass der Forschende für alle wesentlichen Maßnahmen im Zusammenhang mit dem Forschungsauftrag entscheidungsbefugt ist, diese Tätigkeiten auch selbst ausübt und sie nicht durch die Hochschulverwaltung ausüben lässt (z.B. die Anschaffung von Material und Gerätschaften, die Einstellung von Personal für Zwecke des Forschungsauftrages, die Verwaltung / Bezahlung aller Sach- und Personalkosten, die mit dem Forschungsauftrag zusammen hängen). Eine selbständige Verwaltung der Drittmittel setzt ferner voraus, dass der jeweilige Forschende entweder ein eigenes Bankkonto zur Zahlungsabwicklung des Forschungsauftrages eröffnet oder eine Einzelverfügungsberechtigung über das betroffene Bankkonto der Hochschule besitzt, auf dem seine Drittmittelzahlungen eingehen und von dem die Kosten bezahlt werden. Der Forschende muss die Überweisungen / Abhebungen von diesem Bankkonto selbst durchführen oder durch Mitarbeiter seines Lehrstuhls durchführen lassen. Da die Auftragsforschung eine Tätigkeit der Hochschule ist und keine (private) Tätigkeit des Forschenden, muss das Bankkonto auf den Namen der Hochschule lauten und die buchhalterische Erfassung der Drittmittel durch die Hochschulverwaltung muss sichergestellt sein. Soweit diese Voraussetzungen erfüllt werden, ist die Umsatzgrenze aus R 6 Abs. 5 Satz 2 KStR 2004 bezogen auf den jeweiligen Forschenden anzuwenden (vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 28.09.2009 – S 2706 – 1032 – St 134 (Rhld) und S 2706 – 73 – St 13 – 33 (MS)).

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

---

Einnahmen aus Auftrags- bzw. Ressortforschungstätigkeiten sind hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Ergebnisse zu überwachen.

### Tätigkeiten ohne Forschungsbezug

Tätigkeiten ohne Forschungsbezug, beispielsweise routinemäßige Untersuchungen, Beratungen und Begutachtungen, die auf der Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beruhen, sind von der Körperschaft- und Gewerbesteuerbefreiung ausgeschlossen, vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG, § 3 S. 1 Nr. 30 GewStG. Mit ihnen begründet die Hochschule, soweit die Voraussetzungen der R 6 KStR erfüllt sind, regelmäßig einen BgA. Erfahrungen haben gezeigt, dass gerade in diesem Bereich positive Ergebnisse erwirtschaftet werden können, die sowohl aus umsatz- als auch aus ertragsteuerlicher Sicht einen Aufgriff erforderlich machen.

### Abgrenzung zwischen Tätigkeiten mit und ohne Forschungsbezug

Die Abgrenzung zwischen den nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und § 3 Satz 1 Nr. 30 GewStG ertragsteuerfreien Einkünften aus Forschungstätigkeiten und den ertragsteuerpflichtigen Einkünften, deren Tätigkeiten unter Anwendung gesicherter Erkenntnisse erfolgen, gestaltet sich regelmäßig sehr schwierig. In einigen Hochschulen werden daher von den jeweiligen Professoren entsprechende Expertisen gefertigt, aus denen hervorgeht, ob das erzielte Ergebnis auf einer Forschungstätigkeit oder der Anwendung gesicherter Erkenntnisse beruht. Diesen Angaben ist i.d.R. zu folgen.

Die im Zusammenhang mit der Durchführung so genannter „Klinischer Studien“ erzielten Gewinne sind den nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und § 3 Satz 1 Nr. 30 GewStG ertragsteuerfreien Forschungstätigkeiten zuzuordnen.

Unter den Begriff der „Klinischen Studie“ fallen die Forschungsaufträge, vor deren Aufnahme grundsätzlich das Votum der Ethik-Kommission eingeholt werden muss. Die Auftragsforschung ist von einem wissenschaftlichen Charakter geprägt, selbst wenn in diesem Rahmen nur Daten ermittelt werden. Eine klinische Studie ist nach § 22 Abs. 3 AMG nicht erforderlich, wenn die beizubringenden Erkenntnisse bereits aus Bekanntem abgeleitet werden können. Im Umkehrschluss kann deshalb regelmäßig davon ausgegangen werden, dass in den Fällen, in denen eine (kostenintensive) klinische Studie durchgeführt wird, eine begünstigte Forschungstätigkeit gegeben ist.<sup>10</sup>

Nicht zur Auftragsforschung zählt dagegen die Anwendungsbeobachtung. Anwendungsbeobachtungen sind Beobachtungsstudien, bei denen Erkenntnisse bei der Anwendung verkehrsfähiger Arzneimittel gesammelt werden. Sie unterliegen nicht dem Votum der Ethik-Kommission. Ihr Ziel ist lediglich die Beobachtung von Behandlungsmaßnahmen in der **routinemäßigen Anwendung** durch den Arzt am Menschen.

### Sonstige Hinweise

Um überprüfen zu können, ob tatsächlich sämtliche Einkünfte aus Forschungsaufträgen und Verträgen über routinemäßige Untersuchungen, Beratungen und Begutachtungen steuerlich erfasst sind, bieten sich stichprobenartige Überprüfungen der in den jeweiligen Justizariaten

---

<sup>10</sup> Beschluss der Körperschaftsteuer-Referenten auf Bund-Länder-Ebene, KSt/GewSt V/04 TOP I/8

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

vorhandenen Verträge an.

In Einzelfällen besitzen Hochschulen, z.B. für Ressortforschungsaufträge, ein Zugriffsrecht auf die jeweiligen Kapitel im Haushalt des die Mittel zusagenden Ministeriums. In diesen Fällen werden die zugesagten Gelder direkt auf den Konten des jeweiligen Ministeriums abgerechnet, so dass auf den Konten der Hochschule keine Geldbewegungen feststellbar sind.

Nach dem Wegfall des § 4 Nr. 21 a UStG unterliegen auch die beim jeweiligen Ministerium abgerufenen Gelder der Umsatzsteuer.

**Forstbehörden**

Die Forstverwaltungen bzw. –behörden können neben der kostenfreien Betreuung der Waldbesitzer auch forstliche Dienstleistungen gegen Entgelt erbringen. Diese Dienstleistungen werden nach § 11 Abs. 2 Landesforstgesetz NRW (LFoG) als „tätige Mithilfe“ bezeichnet. Sie bestehen nach § 11 Abs. 2 Satz 1 LFoG in der vertraglichen Übernahme von Aufgaben der Planung und Überwachung des Betriebsvollzuges (technische Betriebsleitung) und des forstlichen Betriebsvollzuges (Beförderung) sowie der Erstellung eines Betriebsplanes oder Betriebsgutachtens (Forsteinrichtung).

Es stellt sich daher die Frage, ob die Forstverwaltungen bzw. –behörden mit diesen Dienstleistungen einen BgA begründen oder hoheitlich tätig sind.

Die im Rahmen der „tätigen Mithilfe“ entgeltlich erbrachten Leistungen der Forstverwaltungen bzw. –behörden sind diesen nicht eigentümlich und vorbehalten und somit nicht Ausfluss der hoheitlichen Tätigkeit; sie stellen vielmehr eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, die sich inhaltlich nicht von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen oder freiberuflichen Unternehmers unterscheidet.

Bereits das Erfordernis einer vertraglichen Dienstleistungsvereinbarung zwischen dem Waldbesitzer und der Forstverwaltung bzw. –behörde spricht gegen eine hoheitliche Tätigkeit.

Soweit die Tätigkeit im Rahmen einer Einrichtung (R 6 Abs. 2 KStR 2004) von einigem Gewicht (R 6 Abs. 4 KStR 2004) ausgeübt wird, besteht ein BgA.

Zum 01.01.2005 wurde ein Landesbetrieb Wald und Holz geschaffen, der die einzelnen Forstämter aufgenommen hat. Auf Ebene des Landesbetriebes Wald und Holz ist nunmehr zu prüfen, ob die Voraussetzungen für einen BgA erfüllt sind. Die Voraussetzungen sind nicht auf das einzelne Forstamt herunterzubrechen.

**Friedhofsgärtnerei (Blumenverkäufe, Grabpflegeleistungen)**

Eine städtische Gärtnerei ist grundsätzlich ein BgA, während der Friedhof als Einrichtung des Bestattungswesens zum Hoheitsbereich der Gemeinde gehört.

Die Pflege privater Grabstätten durch städtische Gärtnereien oder durch Kirchengemeinden (Dauergrabpflegeverträge, Legate) und die Umrahmung privater Trauerfeiern (z.B. Ausschmücken der Friedhofskapelle, Gestellung des Organisten) gegen Entgelt durch eine jPdR stellt auch dann einen BgA dar, wenn die Tätigkeit mit dem Personal und den sächlichen Mitteln der hoheitlichen Friedhofsverwaltung erledigt wird, vgl. BFH-Urteile vom 26.05.1977,

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

BStBl II S. 813, und vom 14.04.1983, BStBl II S. 491, sowie vom 21.06.2001, BStBl II 2003 S. 810.

Blumenverkäufe und Grabpflegeleistungen sind wirtschaftliche, vom Hoheitsbetrieb abgrenzbare Tätigkeiten, vgl. BFH-Urteil vom 14.04.1983, BStBl II 1983 S. 491. Für bestimmte Blumenlieferungen kann der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG zur Anwendung kommen.

**Gastwirtschaft**

Die Verpachtung einer Gastwirtschaft mit Inventar ist die Verpachtung eines BgA und damit nach § 4 Abs. 4 KStG ein BgA. Vergleiche BFH-Urteil vom 25.10.1989, BStBl II 1989 S. 868, BFH-Urteil vom 11.07.1990, BStBl II S. 1100. Der EuGH hat diese Auffassung als grundsätzlich im Einklang mit der 6. EG-RL (ab 01.01.2007 MwStSystRL) angesehen (EuGH-Urteil vom 06.02.1997, UR 1997 S. 261).

Mehrere Gaststättenverpachtungen können zu einem Verpachtungsbetrieb zusammengefasst werden.

**Grundstücksverkäufe**

Grundstücksverkäufe der Gemeinden sind dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen, **soweit** die Gemeinden im Rahmen der von ihnen durchzuführenden **Boden- und Siedlungspolitik** tätig sind, Verfügung vom 27.11.1980, S 2706 - 45 - St 13 – 33 und FG Düsseldorf vom 09.03.2010, EFG 2010 S. 1443. Der Boden- und Siedlungspolitik sind solche Grundstücksan- und -verkäufe zuzuordnen, die:

- eine geordnete städtebauliche Entwicklung und
- eine sozialgerechte Bodennutzung gewährleisten,
- der Durchführung städtebaulicher Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen,
- der Durchführung des Umlegungs- (§§ 45 ff. BBauG) und des Enteignungsverfahrens (§§ 85 ff. BBauG) sowie
- der Bereitstellung und Beschaffung von Bauland dienen.

Lediglich in den seltenen Fällen, in denen sich die Gemeinde außerhalb der sog. Boden- und Siedlungspolitik wie ein „privater Grundstücksspekulant“ verhält, ist ein BgA anzunehmen.

Dies ist auch der Fall, wenn die Gemeinden sonstige Leistungen (z.B. Werkleistungen) selbst erbringen.

Hat sich eine Gemeinde im Rahmen der ihr obliegenden Boden- und Siedlungspolitik mit einer Kapitalgesellschaft zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), deren Gesellschaftszweck der Erwerb von Grundstücksflächen, deren Erschließung, die damit im Zusammenhang stehende Finanzierung und der anschließende Verkauf von Grundstücken ist, zusammengeschlossen, so begründet die Beteiligung der Gemeinde an der GbR auch in den Fällen einen BgA, in denen die Tätigkeit, würde sie von der jPdöR alleine ausgeübt, als hoheitlich zu beurteilen wäre (vgl. R 6 Abs. 2 Satz 2 - 4 KStR 2004).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Der Zusammenschluss einer jPdöR mit einer Kapitalgesellschaft führt insoweit zum Wegfall der „Hoheitlichkeit“ bei der jPdöR.

**Hartz IV Arbeitsgemeinschaften**

Die Bundesagentur für Arbeit, die kreisfreien Städte und die Kreise sind eigenständige Träger<sup>11</sup> von Verpflichtungen zur Erbringung der Grundsicherung für Arbeitssuchende und Personen, die mit ihnen in einer Bedarfsgemeinschaft leben (§ 6 SGB II). Die Tätigkeiten sind hoheitlicher Natur. Zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen setzen die Träger i.d.R. ihr eigenes Personal ein.

Nach den sog. Hartz IV-Reformen gründen i.d.R. die kreisfreien Städte und Kreise mit der Bundesagentur für Arbeit als weiterem Träger von Leistungen der Grundsicherung für Arbeitssuchende Arbeitsgemeinschaften zur einheitlichen Leistungserbringung. Die Arbeitsgemeinschaften werden damit zum Träger der Verpflichtung. Sie erbringen als Beliehene originär hoheitliche Leistungen. Weil die Arbeitsgemeinschaften noch über kein eigenes Personal verfügen, überlassen die kreisfreien Städte und Kreise bzw. die Agenturen für Arbeit ihr eigenes Personal gegen Kostenersatz den Arbeitsgemeinschaften.

Nach einem Beschluss der Körperschaftsteuerreferenten des Bundes und der Länder sind die Einnahmen aus der Personalüberlassung in Abhängigkeit von der jeweiligen Rechtsform wie folgt zu entscheiden:

Personalüberlassung an eine Kapitalgesellschaft:

Soweit Personal an eine in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft organisierte Arbeitsgemeinschaft überlassen wird, ist kein BgA anzunehmen.

Personalüberlassung an eine BGB-Gesellschaft:

Ist die ARGE in der Rechtsform einer BGB-Gesellschaft organisiert, führt die Beteiligung der Träger der Grundsicherung an der BGB-Gesellschaft nicht zu einem BgA. Die Tätigkeiten der BGB-Gesellschaft sind den Gesellschaftern (= Träger der Grundsicherung) unmittelbar zuzurechnen. Sie stellen bei ihnen eine hoheitliche Tätigkeit dar, so dass es einer isolierten Beurteilung einer Personalüberlassung an die Gesellschaft nicht bedarf.

---

<sup>11</sup> Träger der Grundsicherung (Sozialhilfe) für nicht erwerbsfähige Personen, die nicht mit einer erwerbsfähigen Person in einer Bedarfsgemeinschaft leben, sind weiterhin die Städte und Gemeinden (SGB XII).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**Personalüberlassung durch eine Kapitalgesellschaft:**

Soweit im Zuge der Einführung von Hartz IV mit Dienstherrenbefugnissen ausgestattete Kapitalgesellschaften Personal an die Arbeitsgemeinschaften überlassen, sind diese nach den allgemein für Kapitalgesellschaften geltenden Grundsätzen zu besteuern, R 6 Abs. 7 KStR 2004.

Der Umstand, dass die Kapitalgesellschaften Dienstherrenbefugnisse besitzen, rechtfertigt nicht die Annahme, sie insoweit als „Quasi jPdöR“ anzusehen.

Mit Urteil vom 20.12.2007 (2BvR 2433/04; 2 BvR 2434/04) hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass die in § 44b SGB II geregelte Pflicht der Kreise zur Aufgabenübertragung der Leistungen nach dem Sozialgesetzbuch II (Grundsicherung für Arbeitsuchende) auf die Arbeitsgemeinschaften und die einheitliche Aufgabenwahrnehmung von kommunalen Trägern und der Bundesagentur für Arbeit in den Arbeitsgemeinschaften die Gemeindeverbände in ihrem Anspruch auf eigenverantwortliche Aufgabenerledigung verletzt und gegen die Kompetenzordnung des Grundgesetzes verstößt.

Bis zu einer gesetzlichen Neuregelung, längstens bis zum 31.12.2010, bleibt die Norm jedoch anwendbar.

Im Jahr 2010 wurden die Jobcenter in Gestalt der gemeinsamen Einrichtungen und als Optionskommunen im Grundgesetz (Art. 91e GG) und im § 44b SGB II verankert.

**Hochschulen**

Soweit eine Hochschule bzw. Universität ihr Personal entgeltlich der Hochschul- bzw. Universitätsklinik zur Verfügung stellt, ist für die Frage, ob hierdurch ein BgA „Personalgestaltung“ begründet wird, zu unterscheiden, ob wissenschaftliches bzw. nichtwissenschaftliches Personal überlassen wird.

Bei der Überlassung des wissenschaftlichen Personals ist zu unterscheiden, ob die Tätigkeiten in der Klinik der Forschung und Lehre (als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren) oder der Versorgung der Erkrankten (als **nicht** hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren) dienen.

Soweit eine Abgrenzung möglich ist, sind die verschiedenen Tätigkeiten getrennt zu beurteilen.

Soweit eine Abgrenzung nicht möglich ist und die Tätigkeiten im Klinikum sowohl der Forschung und Lehre als auch der Versorgung der Kranken dienen und die überwiegende Zweckbestimmung im Bereich der Forschung und Lehre liegen, ist eine hoheitliche Zweckbestimmung gem. R 6 Abs. 3 KStR 2004 anzunehmen.

Hinsichtlich der Überlassung des der Krankenversorgung dienenden wissenschaftlichen Personals und der Überlassung des nicht wissenschaftlichen Personals gelten die allgemeinen Grundsätze der Personalgestaltung.

Weitere Hinweise zur Hochschulproblematik ergeben sich unter den Begriffen „Forschungstätigkeit“, „Hörsaalvermietung“ bzw. „Studiengebühren“.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**Hörsaalvermietung**

Die Vermietung von Räumen vollzieht sich nach der Rechtsprechung des BFH i.d.R. im Rahmen der Vermögensverwaltung, wenn nicht „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von vorhandenem Vermögen i.S. einer Fruchtziehung aus den zu erhaltenden Substanzwerten in den Vordergrund tritt“ (vgl. R 15.7 Abs. 1 Satz 2 EStR 2008).

Bezogen auf die kurzfristige Vermietung von Hörsälen an wechselnde Mieter ist das Urteil des BFH vom 17.12.1957, BStBl III 1958 S. 96, analog anzuwenden.

Dem Urteil lag der Fall eines gemeinnützigen Vereins zu Grunde, der einen Saal und andere Nebenräume zur Abhaltung von Vorträgen, Lichtbilddarbietungen, Konzerten, Spielabenden und Versammlungen an Tagen vermietete, an denen er den Saal bzw. die Räume nicht selbst benötigte.

Der BFH führte hierzu aus, dass die bloße Vermietung unbeweglichen Vermögens grundsätzlich eine reine Vermögensverwaltung darstelle. Sie werde erst dann zu einem Gewerbebetrieb oder einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn bestimmte, für eine geschäftliche Betätigung sprechende Umstände hinzutreten.

Welche Umstände das im einzelnen Fall sein können, ist insbesondere in der Entscheidung des BFH vom 28.09.1951, BStBl III 1952 S. 15 eingehend dargestellt. So sprechen in der Regel die spekulative Absicht, der häufige, die vermieteten Räume zur Ware machende Wechsel der Mieter, der dadurch bedingte, in kaufmännischer Weise eingerichtete Bürobetrieb, die nicht unbedeutenden Nebenleistungen des Vermieters und die nach außen in Erscheinung tretende Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Dabei dürfen allerdings die Vorgänge, die den Vermieter zu einer bestimmten Nutzung veranlassen haben, nicht außer Betracht bleiben, Urteil des RFH VI 96/42 vom 01.07.1942, RStBl 1942, 1081. Berücksichtigt man, dass der Verein den Saal und die Nebenräume überwiegend zur Erfüllung seiner gemeinnützigen Zwecke zwar benötigt, aber nicht dauernd für diese Zwecke braucht und dass er zur ordnungsmäßigen Verwaltung seines Grundbesitzes eine Vermietung dieser Räume für die Zeit, in der er sie nicht selbst nutzt, anstreben muss, so ist es vertretbar, in der Vermietung eine bloße Vermögensverwaltung zu sehen.

Die für die Beurteilung des gemeinnützigen Vereins angeführten Merkmale sind auch für die Vermietung von Hörsälen und Seminarräumen der Hochschulen maßgebend.

**Jagdverpachtung**

Ob die Jagdverpachtung im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Betriebes oder eines BgA ausgeübt wird, ist für den Bereich der Körperschaftsteuer nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu prüfen.

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG gehören Einkünfte aus der Jagd zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn sie mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Zusammenhang stehen. Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Walderzeugnissen, in erster Linie also von Nutz-

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

hölzern. Die Tätigkeit darf sich nicht allein auf die Jagdverpachtung beschränken. Ertragsteuerlich hat dies zur Folge, dass die Forstämter bei Unterhaltung landeseigener Forste und Wälder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen. Hierzu zählen auch die Einkünfte aus der Jagdverpachtung. Allein durch die Tätigkeit der Jagdverpachtung wird daher kein BgA begründet.

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Einnahmen aus der Verpachtung eines Eigenjagdbezirks existiert eine umfangreiche Verfügung der OFD Münster vom 07.02.2001, S 7410 – 5 – St 11 – 32, sowie die Kurzinfo USt Nr. 22/2002 der OFD Münster und - anlässlich des Urteils des BFH vom 22.09.2005 (BStBl II 2006 S. 280) - Kurzinfo USt Nr. 20/2006.

Erlöse aus Jagdverpachtung unterliegen demnach nicht der Durchschnittssatzbesteuerung (vgl. auch Abschnitt 2.11 Abs. 19 UStAE). Sollten weitere Einspruchs- bzw. Klageverfahren von Gebietskörperschaften bekannt sein, wird gebeten, diese dem Umsatzsteuerreferat mitzuteilen.

**Kantinenbetrieb**

Eine von einer jPdöR betriebene Kantine stellt eine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Vergleiche RFH-Urteil vom 15.10.1931, RStBl 1932 S. 82, und vom 01.03.1938, RStBl S. 477, und H 9 (Betrieb gewerblicher Art im Rahmen eines Hoheitsbetriebs) KStH 2008.

Bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Abgabe von verzehrfertigen Speisen wird auf das umfangreiche BMF-Schreiben vom 16.10.2008, BStBl I 2008 S. 949 verwiesen. Auf die Urteile des EuGH vom 10.03.2011 (Az. C-497/09, C-499/09, C-501/99 und C-502/99) sowie des BFH vom 30.06.2011 (V R 18/10) bezüglich der Abgabe von Speisen wird hingewiesen. Die Reaktion der Finanzverwaltung auf diese Entscheidungen bleibt abzuwarten.

**Kartenverkauf** (Landkarten, Vermessungskarten)

Der Verkauf von z.B. historischen Karten, Straßenkarten oder Wanderkarten stellt einen BgA dar.

**Kindergärten**

Dass kommunale Kindergärten grundsätzlich einen BgA begründen können, wurde auch vom BFH im Urteil vom 11.02.1997, BFH/NV 1997 S. 625, entsprechend beurteilt. Dieser Auffassung hat sich auch der V. Senat des BFH in seinem Urteil vom 18.12.2003, BFH/NV 2004, S. 985, angeschlossen. Danach wird eine Stadt beim Betrieb einer Kindertagesstätte als Unternehmer tätig, weil der Aufnahme der Kinder in den verschiedenen Fällen ein privatrechtlicher Vertrag zu Grunde liege. Die Urteile sind bislang nicht amtlich veröffentlicht.

Mit Urteil vom 12.07.2012, BStBl II 2012 S. 837, hat der BFH entschieden, dass kommunale Kindergärten aufgrund des Wettbewerbs mit anderen Betreibern von Kindergärten und Kindertageseinrichtungen Betriebe gewerblicher Art seien.

Bei der Prüfung, ob der Betrieb eines Kindergartens einen BgA darstellt, ist auf den jeweiligen Einzelfall abzustellen. Dabei gelten die allgemeinen Grundsätze des § 4 KStG. Die Tatsa-

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

che, dass der Jahresumsatz 30.678 Euro nachhaltig übersteigt, ist ein wichtiger Anhaltspunkt dafür, dass sich eine Tätigkeit wirtschaftlich aus der Gesamtbetätigung einer jPdöR heraushebt, vgl. R 6 Abs. 5 KStR 2004.

Erzielt der BgA Kindergarten / Kindertagesstätte dauerhaft Verluste, können diese unter die bildungspolitischen Gründe i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG fallen.

Soweit Kindergärten, Kinderhorte und Kindertagesstätten von öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften geführt werden, sind keine BgA anzunehmen. Bei diesen Einrichtungen steht regelmäßig eine pastorale Aufgabe im Vordergrund, die private Unternehmer sowie Städte und Gemeinden nicht in gleicher Weise wahrnehmen können.

**Konzessionsabgaben**

Die Erzielung von Konzessionsabgaben, die Elektrizitätswerke und ähnliche Versorgungsbetriebe an die Gemeinden und sonstige Gebietskörperschaften für die Verlegung ihrer Leitungen in öffentliche Wege und die Gewährung des ausschließlichen Versorgungsrechts im Gebiet der jPdöR bezahlen, begründet keinen BgA, RFH vom 20.09.1938 – I 303/38, RStBl 1938 S. 1184.

**Kommunale Datenverarbeitung**

Die Bereitstellung einer EDV-Anlage durch eine jPdöR an eine andere jPdöR gegen Kostenersatzung ist als hoheitliche Tätigkeit (Amtshilfe) zu beurteilen, wenn die EDV-Anlage im hoheitlichen Bereich genutzt wird, vgl. Verfügung vom 07.11.1984 - S 2706 – 15 – St 13 – 31

**Krematorien**

Nach der Verabschiedung des Bestattungsgesetzes NRW (BestG NRW) vom 17.06.2003 sind ab dem 01. September 2003 die Städte und Gemeinden als Friedhofsträger berechtigt, die Errichtung und den Betrieb von Krematorien mit Zustimmung der Genehmigungsbehörde widerruflich einem Übernehmer zu übertragen.

Mit Urteil vom 29.10.2008, BStBl II 2009 S. 1022, hat der BFH die Verwaltungsauffassung bestätigt und entschieden, dass der Betrieb eines Krematoriums durch eine jPdöR einen BgA begründet. In seiner Urteilsbegründung führt er aus, dass bei wirtschaftlichen Betätigungen, die landesrechtlich der öffentlichen Hand vorbehalten seien und lediglich im Wege der Beileihung einem privaten Unternehmer übertragen werden können, nur dann ein Hoheitsbetrieb anzunehmen sei, wenn eine Wettbewerbsbeeinträchtigung insgesamt ausgeschlossen werden könne.

Sofern zwischen einem beliebigen privaten Unternehmer und der öffentlichen Hand Wettbewerb herrsche, weil der Leistungsempfänger zur Inanspruchnahme der Leistung nicht verpflichtet sei, sondern zwischen dem Beliehenen und der jPdöR wählen könne und öffentliche und private Unternehmen ihre Preise frei gestalten können, begründe die Tätigkeit bei der jPdöR einen BgA.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Selbst wenn ein Wettbewerb zwischen Beliehenem und jPdöR zu verneinen sei, führe die Tätigkeit unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG zur Annahme eines BgA, wenn eine Wettbewerbsbeeinträchtigung steuerpflichtiger Unternehmen in anderen Bundesländern oder EU-Mitgliedstaaten, z.B. durch einen örtlich nicht eingegrenzten Markt, nicht ausgeschlossen werden kann. Es liege somit unter diesen Voraussetzungen regelmäßig selbst dann ein BgA vor, wenn innerhalb eines Bundeslandes eine Aufgabe nur durch jPdöR wahrgenommen werde.

Die Bundesländer könnten zwar im Rahmen ihrer Gesetzgebungskompetenz entscheiden, welche Aufgaben sie der öffentlichen Hand vorbehielten. Die ertragsteuer- und umsatzsteuerlichen Folgen einer Betätigung der öffentlichen Hand seien jedoch der Regelungskompetenz der Länder entzogen und richteten sich nach Bundesrecht.

Die Frage, ob der Betrieb eines Krematoriums durch Städte und Gemeinden zu einem BgA führt, richtet sich somit nicht – wie bisher angenommen – ausschließlich nach den Bestimmungen der einzelnen Länder, sondern im Wesentlichen nach der Frage eines – auch länder- und bundesübergreifenden – bestehenden Wettbewerbs.

Nach einem Beschluss der USt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder sind Krematorien der öffentlichen Hand, sofern sie nicht in der Vergangenheit als BgA qualifiziert worden sind, ab dem 01.01.2005 zwingend als solche zu behandeln. Ihre Leistungen unterliegen dem allgemeinen Steuersatz von zurzeit 19%.

In der steuerlichen Gewinnermittlung sind die Erträge und Aufwendungen des BgA „Krematorium“ zu erfassen. Soweit die Stadt Aufgaben des Bestattungswesens wahrnimmt, ist sie hoheitlich tätig (vgl. H 10 (Friedhofsverwaltung) KStH 2008).

Dem Betrieb des Krematoriums sind die Leistungen zuzuordnen, die unmittelbar mit der Einäscherung zusammenhängen. Dies betrifft im Wesentlichen die Einnahmen für die Einäscherung (einschließlich der Aschekapsel) sowie für den (erstmaligen) Urnenversand. Der durch eine Umbettung bedingte Urnenversand gehört zum Hoheitsbetrieb „Bestattungswesen“. Weitere Leistungen sind regelmäßig dem Hoheitsbetrieb „Bestattungswesen“ zuzuordnen. Dies betrifft z.B. die Aufbahrung des Verstorbenen, die Kühlung des Leichnams bis zur Einäscherung, die Bereitstellung der Trauerhalle und die Überlassung der Urnengrabstätte auf dem Friedhof. Aufwendungen, die sowohl den Hoheitsbetrieb als auch das Krematorium betreffen (z.B. Kosten der allgemeinen Verwaltung), sind im angemessenen Umfang als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

**Lebensmitteluntersuchungsanstalten**

Anstalten zur Lebensmitteluntersuchung sind Hoheitsbetriebe (R 9 Abs. 1 KStR 2004).

**Märkte**

Unterhält eine Gebietskörperschaft eine Marktverwaltung, die Wochenmärkte und Jahrmärkte veranstaltet und durch Verpachtung von Standplätzen Einnahmen erzielt, ist die Marktverwaltung ein BgA, wenn sich die Marktverwaltung wirtschaftlich aus der Gesamtbetätigung der Gebietskörperschaft heraushebt. Die Durchführung von Marktveranstaltungen ist nicht als

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Ausübung hoheitlicher Gewalt i.S.v. § 4 Abs. 5 KStG anzusehen. Es handelt sich vielmehr um eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, die in erster Linie dadurch charakterisiert ist, dass die Kommune den Marktbesuchern Gelegenheit zum Abschluss von Rechtsgeschäften mit den Marktbesuchern bietet (vgl. BFH vom 26.02.1957, BStBl III S. 146).

Die Überlassung von Standplätzen gegen Entgelt an die Besucher von Wochenmärkten ist auch dann keine hoheitliche Tätigkeit eines städtischen Marktbetriebs, wenn die Marktveranstaltungen auf öffentlichen Straßenflächen stattfinden.

Öffentliche Straßenflächen einer Gemeinde gehören zum gemeindlichen Hoheitsbereich. Sie können zwar wesentliche Betriebsgrundlagen eines BgA, aber nicht dessen Betriebsvermögen sein (vgl. BFH vom 17.05.2000, BStBl II 2001 S. 558).

In Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung (vgl. BFH vom 17.05.2000, BStBl. II 2001 S. 558) hat der BFH mit Urteil vom 06.11.2007, BStBl II 2009 S. 246, entschieden, dass Hoheitsvermögen zwar kein Betriebsvermögen eines BgA sein kann (vgl. insoweit auch BFH-Urteil vom 07.11.2007, BStBl II 2009 S. 248, zur öffentlichen Toilettenanlage als gewillkürtes BV eines BgA), dass die Zahlungen des BgA in Form von Sondernutzungsentgelten aufgrund Gebührensatzung an die Trägerkörperschaft für die Nutzung der Wirtschaftsgüter jedoch als Betriebsausgaben anerkannt werden können und nicht als vGA den Gewinn des BgA erhöhen.

Dies hat zur Folge, dass die Zahlungen zwar den Gewinn des BgA mindern, die Trägerkörperschaft die Beträge jedoch im hoheitlichen Bereich vereinnahmt.

Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass derartige Sondernutzungsentgelte auch von privaten Dritten zu erheben seien und bei diesen bei betrieblicher Veranlassung zu Betriebsausgaben führen würden. Unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung sei es nicht begründbar, die Zahlung durch einen BgA nicht als Betriebsausgabe zu behandeln.

Eine vGA kann lediglich dann vorliegen, wenn die Trägerkörperschaft ihren BgA gezielt mit entsprechenden öffentlich-rechtlichen Sondernutzungsentgelten oder mit höheren Sondernutzungsgebühren belastet, die sie von Dritten nicht verlangen würde. Der BFH hat den Grundsatz des Fremdvergleichs ausdrücklich in seinem Urteil erwähnt. Darüber hinaus muss der Trägerkörperschaft ein angemessener Restgewinn verbleiben.

Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Vermietung von Standflächen für Wochen-, Jahr-, und Flohmärkte wird auf das BFH-Urteil vom 24.01.2008, BStBl II 2009 S. 60, und das dazu ergangene BMF-Schreiben vom 15.01.2009, BStBl I 2009 S. 69, verwiesen.

Mit Urteil vom 03.03.2011, BStBl II 2012 S. 74, hat der BFH entschieden, dass eine Gemeinde, die einen Marktplatz sowohl für eine steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit, als auch als Straßenbaulastträger für hoheitliche Zwecke verwendet, aus den von ihr bezogenen Leistungen für die Sanierung des Marktplatzes zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Für Zwecke der Feststellungen zur Vorsteueraufteilung wurde die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**Mensabetriebe**

Die Mensa- und Cafeteria-Betriebe der als rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts zu beurteilenden Studentenwerke im Land NRW bilden einen BgA. Das Studentenwerk ist insoweit von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit, wenn der Betrieb nach seiner Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung als Zweckbetrieb ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient (§§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, 3 Abs. 1 Nr. 6 GewStG). Die Zweckbetriebseigenschaft des Mensa- und Cafeteria-Betriebs richtet sich nach § 66 AO. Dabei sind Studenten als wirtschaftlich hilfsbedürftig im Sinne des § 53 AO anzusehen. Auf sie entfallen in aller Regel zwei Drittel der Leistungen des Betriebs, siehe auch KSt-Kartei NW § 5 KStG Karte H 61.

Wegen der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung vgl. Abschnitt 4.18.1 Abs. 9 UStAE.

**Musikschulen**

Musikschulen stellen einen BgA dar (vgl. BFH-Beschluss vom 25.07.2002, I B 52/02).

**Naturschutzbehörden – Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen**

Unternehmen, die Landschaften in ihrer natürlichen Beschaffenheit maßgeblich und nachhaltig verändern, sind naturschutzrechtlich dazu verpflichtet, entsprechende Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahmen vorzunehmen, § 15 Abs. 2 Bundesnaturschutzgesetz (BNatSchG). Nach § 15 Abs. 6 BNatSchG und 5 Abs. 1 Landschaftsgesetz NRW (LG NRW) hat der Verursacher ein Ersatzgeld an die kreisfreie Stadt oder Kommune zu entrichten, wenn die Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahmen nicht oder nicht ihrem Zweck entsprechend durchgeführt werden können. Dieses Ersatzgeld ist zweckgebunden für Maßnahmen des Naturschutzes und der Landschaftspflege zu verwenden. Maßnahmen, die aus derartigen Ersatzgeldern gezahlt werden, werden im Rahmen der öffentlich-rechtlichen Aufgabe der Naturschutzbehörden wahrgenommen und sind damit hoheitliche Tätigkeiten.

Sollte die Naturschutzbehörde im Einzelfall auf Grund vertraglicher Vereinbarung eine Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahme für den Verursacher gegen Entgelt durchführen, handelt es sich dabei nicht um eine hoheitliche Maßnahme und bei dem Entgelt nicht um Ersatzgeld im Sinne des § 5 Abs. 1 LG NRW. Die Tätigkeit begründet bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 4 KStG einen BgA.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**Parkhäuser**

Mit der Unterhaltung von Parkhäusern außerhalb öffentlicher Straßen begründet die Kommune einen BgA, vgl. BFH-Urteil vom 08.11.1989, BStBl II S. 242, und R 10 Abs. 4 Satz 1 KStR 2004. Der Betrieb eines Parkhauses ist auch dann eine wirtschaftliche Tätigkeit, wenn sich die jPdöR auf Grund einer Benutzungssatzung der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient (vgl. BFH-Urteil vom 10.12.1992, BStBl II 1993 S. 380, sowie R 10 Abs. 4 Satz 2 KStR 2004).

Mit Urteil vom 16.12.2010, EFG 2011 S. 676, hat das FG Köln für Zwecke der Umsatzsteuer entschieden, dass eine Kommune auch mit dem Betrieb einer Tiefgarage hoheitlich tätig werden könne. In dem Urteilsfall hatte die Klägerin die kostenpflichtige Parkraumüberlassung als Maßnahme zur Regelung des ruhenden Verkehrs im Rahmen der StVO dergestalt vorgenommen, dass sie im Rahmen ihrer gesetzlichen Zuständigkeiten das gebührenpflichtige Parken durch straßenverkehrsrechtliche Anordnung verfügt und dies bei den streitgegenständlichen Parkflächen durch das Aufstellen der nach der StVO vorgesehenen Beschilderung bekannt gemacht habe.

Eine Wettbewerbsverzerrung liege nicht vor, da die Parkflächen nur zeitweise gebührepflichtig überlassen würden.

Mit Urteil vom 01.12.2011, BFH/NV 2012 S. 534, hat der BFH die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben und die Klage der betroffenen Kommune abgewiesen. Auch wenn die Kommune auf öffentlich rechtlicher Basis gehandelt habe, so stehe sie jedoch mit dem Betrieb des Parkhauses im Wettbewerb zu privaten Parkhausbetreibern. Die Behandlung als Nichtunternehmer würde insoweit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Ohne dass die straßenrechtliche Einordnung für die umsatzsteuerliche Beurteilung maßgeblich sei, sei zwischen eigenen Parkplatzflächen mit selbständiger Bedeutung und unselbständigen Parkflächen als Teil der öffentlichen Straße zu unterscheiden.

Die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen ist steuerpflichtig gemäß § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG.

**Parkplätze, bewachte und Parkraumbewirtschaftung**

Die Unterhaltung von bewachten Parkplätzen ist eine wirtschaftliche Tätigkeit. Vergleiche BFH-Urteil vom 22.09.1976, BStBl II S. 793, sowie H 10 (Parkraumbewirtschaftung) KStH 2008. Dies gilt auch dann, wenn die motorisierten Besucher aus tatsächlichen Gründen wie Umleitungen oder Straßensperrungen gezwungen sind, den Parkplatz zu benutzen.

Die Überlassung von Parkplätzen an Arbeitnehmer eines öffentlichen Arbeitgebers kann u. U. zur Annahme eines BgA führen, vgl. R 10 Abs. 4 Satz 3 KStR 2004.

Die Abgrenzung der Vermögensverwaltung von einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des § 4 KStG ist nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts vorzunehmen. Danach nimmt die Überlassung von Stellplätzen dann einen gewerblichen Charakter an, wenn besondere Umstände hinzukommen. Solche Umstände können nach der Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 21.08.1990, BStBl II 1991 S. 126, darin bestehen, dass die Verwaltung des Grundbesit-

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

zes infolge des ständigen und schnellen Wechsels der Mieter eine Tätigkeit erfordert, die über das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß hinausgeht, oder darin, dass der Vermietende zugleich Leistungen erbringt, die eine bloße Vermietungstätigkeit überschreiten (z.B. die Bewachung der abgestellten Fahrzeuge).

Ein gewerblicher Charakter dürfte in den Fällen der entgeltlichen Parkraumüberlassung an Bedienstete i.d.R. zu verneinen sein, weil die Parkplatzüberlassung im Allgemeinen ohne feste Zuordnung an einzelne Fahrzeughalter und ohne weitere Leistungen erfolgt. Die Verwaltung erfordert lediglich einen für die Annahme einer Vermögensverwaltung üblichen Aufwand.

### Parkuhren, Parkscheinautomaten

Der Betrieb von Parkuhren oder von Parkscheinautomaten durch jPdöR ist als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen, soweit er im Rahmen der Straßenverkehrsordnung durchgeführt wird, vgl. BFH-Urteil vom 27.02.2003, BStBl II 2004 S. 431. Dieser Auffassung hat sich die Finanzverwaltung in R 10 Abs. 4 Satz 1 KStR 2004 angeschlossen. Danach handelt eine Gemeinde, die aufgrund der Straßenverkehrsordnung Parkplätze durch Aufstellung von Parkscheinautomaten gegen Parkgebühren überlässt, nicht als Unternehmer.

Die kostenpflichtige Parkraumüberlassung als Maßnahme zur Regelung des ruhenden Verkehrs im Rahmen der Straßenverkehrsordnung erfolgt immer dann, wenn die zuständige Straßenverkehrsbehörde das gebührenpflichtige Parken durch straßenverkehrsrechtliche Anordnungen verfügt und dies durch das Aufstellen der nach der StVO vorgesehenen Beschilderung bekannt gemacht hat.

### Personalgestellung

Die Gestellung von Personal durch eine jPdöR gegen Erstattung der Kosten ist in den folgenden Fällen eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unter den in R 6 KStR 2004 genannten Voraussetzungen zur Annahme eines BgA führt:

- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an einen BgA einer anderen jPdöR
- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an privatrechtliche Unternehmer, auch an eine Eigengesellschaft

Eine entgeltliche Personalgestellung durch die öffentliche Hand an privatrechtliche Unternehmen führt dann **nicht** zur Annahme eines BgA, wenn sie eine Folge organisatorisch bedingter äußerer Zwänge (Wechsel der Rechtsform, Unkündbarkeit) ist, die Beschäftigung gegen Kostenerstattung im Interesse der betroffenen Bediensteten zur Sicherstellung deren erworbener Rechte aus dem Dienstverhältnis mit einer jPdöR erfolgt, die Personalgestellung auf den zum Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen Personalbestand begrenzt ist und die Gestellung nicht das äußere Bild eines Gewerbebetriebes annimmt. Eine Beschäftigung gegen Kostenerstattung ist dann ohne steuerliche Bedeutung, wenn damit nicht ein nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ausgerichtetes Streben nach Gewinn im Vordergrund steht. Eine pauschale Ermittlung zukünftiger Pensionskosten steht dem nicht entgegen. Wird auch Personal überlassen, das erst nach dem Zeitpunkt der organisatorischen Änderungen (z.B. Ausgliederung oder Änderung der Rechtsform) neu eingestellt worden ist, ist die Gestellung des Per-



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

sonals insgesamt als BgA zu beurteilen. Eine Aufteilung in die Überlassung von Altpersonal und neu eingestelltem Personal kommt nicht in Betracht, auch wenn hierfür besondere Gründe vorgetragen werden.

Die Überlassung von Straf- bzw. Untersuchungsgefangenen gegen Kostenerstattung an privatrechtliche Unternehmer führt **nicht** zur Annahme eines körperschaftsteuerlichen BgA's „Personalgestellung“, weil begrifflich von einer Personalgestellung nur dann ausgegangen wird, wenn die überlassenen Personen Arbeitnehmer des Gestellenden sind. Die Straf- bzw. Untersuchungsgefangenen stehen jedoch nicht in einem Arbeitsverhältnis zum Staat (vgl. Entscheidung des Kammergerichts in NJW 1953 S. 957), sondern sie werden – sei es auf ihr Verlangen, sei es auf Anordnung der Strafanstalt – nur im Rahmen des hoheitlichen Gewaltenverhältnisses tätig

Eine wirtschaftliche Tätigkeit liegt in den folgenden Fällen **nicht** vor:

- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an eigene BgA
- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an den Hoheitsbereich einer anderen jPdöR (Amtshilfe)

Wegen der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung vgl. Abschnitt 2.11 Abs. 15 UStAE (Fallkatalog)

Hinsichtlich der Personalgestellung zwischen Hochschulen bzw. Universitäten und den Hochschul- bzw. Universitätskliniken siehe unter dem Begriff „Hochschule“.

Hinweise zur umsatzsteuerlichen Behandlung einer unentgeltlichen Personalgestellung ergeben sich aus dem BFH-Urteil vom 06.12.2007, BStBl II 2009 S. 493, sowie aus dem BMF-Schreiben vom 30.01.2003, BStBl I 2003 S. 154.

**Photovoltaikanlage**

JPdöR (insbesondere Kirchengemeinden) betreiben vielfach Photovoltaikanlagen. Um in den Genuss des Vorsteuerabzugs für die Anlagen zu kommen, beantragen die jPdöR die Behandlung der Anlagen als BgA, auch wenn die erzielten Umsätze die Grenze der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit für die Annahme eines BgA (30.678 €-Grenze, vgl. R 6 Abs. 5 Satz 1 KStR 2004) nicht überschreiten. Nach einer Entscheidung der Körperschaftsteuerreferatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder kann dem Antrag der jPdöR wegen der vorliegenden Wettbewerbssituation zu privaten Betreibern von Photovoltaikanlagen uneingeschränkt gefolgt werden. Die Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Betrieb nach Maßgabe des EEG gefördert wird, d. h. der Betreiber das Recht auf Einspeisung der gewonnenen Energie in Netze zu garantierten Preisen hat. Die Entscheidung, den Betrieb der Photovoltaikanlage als BgA auch unterhalb der Umsatzgrenze von 30.678 € ansehen zu wollen, bindet die jPdöR allerdings auch für die Folgejahre, sofern sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern.

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage begründet einen Versorgungsbetrieb gem. § 4 Abs. 3 KStG<sup>12</sup>.

<sup>12</sup> vgl. Rz. 14 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 (BStBl I 2009 S. 1303)

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts****Schülerfirmen**

Öffentliche Schulen werden körperschaftsteuerrechtlich prinzipiell dem hoheitlichen Bereich zugeordnet. Allerdings können auch wirtschaftliche Tätigkeitsfelder im eigentlich hoheitlichen Aktionsradius einer öffentlichen Schule bestehen. Als Schülerfirmen werden solche Gruppen von Schülern verstanden, die sich unter dem Dach einer Schule durch Vermarktung von Produkten und Dienstleistungen aktiv am Markt betätigen.

Die Schülerfirmen sind beim Vorliegen der in § 4 KStG genannten Voraussetzungen als steuerpflichtiger BgA zu beurteilen.

Erzielt z.B. ein Schülerunternehmen nachhaltig einen steuerbaren Umsatz von mehr als 30.678 € im Jahr, muss grundsätzlich von einem steuerpflichtigen BgA ausgegangen werden. In diesen Fällen wird unterstellt, dass die Herstellung und Veräußerung von Waren oder die entgeltlichen Dienstleistungen den Umfang überschreiten, der zur Erfüllung der beruflichen Qualifizierungs- und Umschulungsmaßnahmen notwendig ist. Eine Beurteilung als gemeinnütziger BgA ist beim Überschreiten der Wertgrenzen nicht möglich.

Für einen solchen BgA fällt allerdings nur dann Körperschaftsteuer an, wenn das Einkommen den Freibetrag von 5.000 € pro Jahr (vgl. § 24 KStG) übersteigt.

**Schwimmbäder/öffentlicher Badebetrieb**

Wird ein gemeindliches Schwimmbad sowohl für das Schulschwimmen als auch für den öffentlichen Badebetrieb (Jedermannschwimmen) genutzt, so ist unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt, die Nutzung für den öffentlichen Badebetrieb grundsätzlich als selbständige wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen. Die wirtschaftliche Tätigkeit ist unter den in R 6 Abs. 5 KStR 2004 genannten Voraussetzungen ein BgA.

Der BgA besteht ausschließlich in der Nutzung für den öffentlichen Badebetrieb. Die Nutzung für hoheitliche Zwecke des Schulschwimmens ist nicht dem BgA zuzurechnen. Dabei spielt es keine Rolle, ob öffentliche Schulen das Bad nutzen, die in Trägerschaft der jPdöR stehen, der das Bad gehört, oder in Trägerschaft anderer jPdöR stehen. Im letzteren Fall liegen hoheitliche Beistandsleistungen vor.

Es sind also nicht alle durch den Betrieb des Schwimmbades veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgabe des BgA anzuerkennen. Es hat vielmehr eine sachgerechte Aufteilung der Kosten auf den hoheitlichen Bereich und den Bereich des BgA zu erfolgen (z.B. nutzerabhängiger oder zeitabhängiger Schlüssel). Dies gilt aus Vereinfachungsgründen auch für Abschreibungsbeträge. Beträgt die Nutzung für den öffentlichen Badebetrieb mehr als 50%, ist das Grundstück / Gebäude zwar vollumfänglich dem BgA zuzuordnen. Der auf das Schulschwimmen entfallende Abschreibungsaufwand ist jedoch außerhalb der Gewinnermittlung steuerlich wieder zu neutralisieren.

Der Hoheitsbetrieb „Schulschwimmen“ darf nicht mit dem BgA „öffentlicher Badebetrieb“ oder mit einem gewinnträchtigen Versorgungsbetrieb zusammengefasst werden.

Betreibt die jPdöR den Badebetrieb in privatrechtlicher Rechtsform (z.B. in Form einer GmbH), darf sich aufgrund des Grundsatzes der Rechtsformneutralität kein anderes Ergebnis ergeben. Die Zusammenfassung einer Tätigkeit, die grundsätzlich einen BgA begründet, mit einer Tätigkeit, die einen Hoheitsbetrieb darstellt, in einer GmbH ist steuerrechtlich nicht anzuerkennen (R 7 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004 i.V.m. H 7 „Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art“ KStH 2008).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Ab VZ 2009 (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG) sind deshalb die einzelnen Tätigkeiten einer solchen GmbH, die mehrere Tätigkeiten ausübt, von denen mind. eine ein gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft darstellt, gem. § 8 Abs. 9 KStG verschiedenen Sparten zuzuordnen, wenn auch die Tatbestände des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG (Mehrheit der Stimmrechte bei der jPdöR, ausschließliche Verlusttragung durch diese) erfüllt sind.

Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen bilden die Verluste aus dem Bereich des Schulschwimmens gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG und die Verluste des öffentlichen Badeverkehrs gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG jeweils eine gesonderte Sparte. Eine Korrektur der Verluste durch den Ansatz einer vGA scheidet ab VZ 2009 aus (vgl. Tz. 15.2). Die spartengetreunte Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte steht der "Einheit" der Gewinnermittlung für die Eigengesellschaft nicht entgegen. Alle Wirtschaftsgüter, die dem Badebetrieb zuzurechnen sind, stellen Betriebsvermögen der Eigengesellschaft dar. Die hierauf entfallenden jährlichen AfA-Beträge sind sachgerecht (zu möglichen Aufteilungsschlüsseln vgl. oben) auf die Sparte "Schulschwimmen" und die Sparte "öffentliches Bad" aufzuteilen (vgl. Tz. 15.2.3).

Für Veranlagungszeiträume vor 2009 gilt Folgendes:

Soweit die jPdöR keine kostendeckende Ausgleichszahlung für das Schulschwimmen geleistet hat, ist in den Fällen, in denen die GmbH neben dem dauerdefizitären Bad z.B. noch eine gewinnträchtige Versorgungstätigkeit unterhalten hat, in Höhe des auf das Schulschwimmen entfallenden Verlustes (z.B. nutzerabhängiger oder zeitabhängiger Schlüssel als möglicher Aufteilungsmaßstab) grds. eine vGA an die Trägerkörperschaft anzunehmen. Da die GmbH für die Trägerkörperschaft einen Verlust aus einer hoheitlichen Tätigkeit übernommen hat, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter ohne Ausgleichszahlung nicht getan hätte (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 10.07.1996, BStBl II 1997 S. 230), ist bei der Bemessung der vGA nicht auf den Fremdvergleichsmaßstab abzustellen. Soweit auch zwischen der Tätigkeit „öffentlicher Badeverkehr“ und der Tätigkeit „Versorgung“ die Zusammenfassungsvoraussetzungen mangels Vorliegen einer technisch-wirtschaftlichen Verflechtung nicht erfüllt wurden, erhöht sich die vGA entsprechend um den Verlust, der auf den öffentlichen Badeverkehr entfällt.

§ 8 Abs. 7 KStG Satz 1 Nr. 2 KStG, der grds. rückwirkend auch auf Veranlagungszeiträume vor 2009 anwendbar ist, hindert den Ansatz einer vGA nicht (vgl. im Einzelnen Tz. 13.5).

Auf Antrag der Steuerpflichtigen kann in den o. g. Fällen der unzulässigen Zusammenfassung von Gewinntätigkeiten und begünstigten Dauerverlusttätigkeiten in einer Eigengesellschaft einer jPdöR oder durch vergleichbare Gestaltungen (z. B. Organschaft) allerdings auch bereits in Veranlagungszeiträumen vor 2009 "allein" auf die Ergebnisverrechnung verzichtet werden und vom Ansatz der vGA abgesehen werden. Die Verluste aus den Dauerverlusttätigkeiten erhöhen dann zwar nicht als vGA das Einkommen der Gesellschaft und es ist auch kein Zufluss der vGA bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts als Anteilseignerin anzunehmen. Eine Verrechnung der Verluste mit den Ergebnissen der Gewinntätigkeit(en) findet gleichwohl nicht statt.

Die Ergebnisse aus den Gewinntätigkeiten unterliegen der Körperschaftsteuer.

Die Verluste aus den Dauerverlusttätigkeiten sind gem. § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen und finden Eingang in den Verlust-Anfangsbestand der entsprechenden Sparte(n) gem.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

§ 34 Abs. 6 Satz 10 KStG für den Veranlagungszeitraum 2009 (vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 22.01.2010 – S 2706 – 1015 – St 131 (Rhld) und S 2706 – 136 – St 13 – 33 (MS)).

Hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung wird auf Abschnitt 2.11 Abs. 18 und Abschnitt 10.7 Abs. 1 Satz 4 UStAE verwiesen.

Die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze unterliegen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG dem ermäßigten Steuersatz. Ebenfalls begünstigt sind Umsätze aus Heilbädern z.B. Saunen. Bezüglich der Umsätze von Fitnessstudios mit angeschlossener Sauna oder Schwimmbad wird auf das BMF-Schreiben vom 20.03.2007, BStBl I 2007 S. 307, verwiesen.

Die Vermietung von Leerräumen eines Bäderbetriebes zum Betrieb einer Gaststätte oder eines Kiosks ist grundsätzlich dem Bereich der Vermögensverwaltung der jPdöR zuzuordnen. Es ist jedoch zulässig, die verpachteten Räume dem gewillkürten Betriebsvermögen des BgA „Bäderbetrieb“ zuzuordnen, wenn hierdurch die Attraktivität des Bades erhöht werden kann. In diesem Falle ist ein einheitlicher BgA anzunehmen.

**Strafvollzugsanstalten**

Strafanstalten oder Untersuchungshaftanstalten dienen dem Vollzug einer Freiheitsstrafe oder Untersuchungshaft, also der Ausübung öffentlicher Gewalt durch einen gesetzlich zugelassenen, richterlich angeordneten Eingriff in die Freiheit einer Person.

Die Beschäftigung der Straf- bzw. Untersuchungsgefangenen während des Strafvollzuges bzw. der Untersuchungshaft in eigenen Arbeits- bzw. Unternehmerbetrieben ist als bloße Ausgestaltung des Eingriffs der Freiheitsentziehung zu beurteilen.

Die Beschäftigung der Gefangenen stellt somit eine hoheitliche Tätigkeit dar, H 10 (Arbeitsbetriebe von Straf- und Untersuchungshaftanstalten) KStH 2008.

Sie würde theoretisch nur dann zur Annahme eines BgA führen, wenn die Straf- bzw. Untersuchungshaftanstalt eine Beschäftigung wählen würde, die durch die legitimen Ziele des Strafvollzuges nicht mehr gedeckt, sondern allein durch wirtschaftliche Interessen bestimmt wäre, BFH-Urteil vom 14.10.1964, BStBl III 1965 S. 95.

Hinsichtlich der Überlassung von Straf- bzw. Untersuchungsgefangenen an privatrechtliche Unternehmer, siehe unter Personalgestaltung!

**Studiengebühren**

Die Einnahmen aus Studiengebühren sind per Gesetz für Lehre und Studium, also den klassischen Hoheitsbereich der Hochschule, bestimmt. Daher kann es sich nicht um Einnahmen eines BgA handeln.

Bei kostenpflichtigen Weiterbildungsstudiengängen, die nicht mit einem staatlich anerkannten Abschluss enden, ist jedoch grundsätzlich ein BgA gegeben. Dieser kann gegebenenfalls bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen (insbesondere einer Satzung) als gemeinnützig anerkannt und gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der KSt befreit werden.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**Telefon- und Internet- sowie Fernsehernutzung**

Die Überlassung von Fernsehgeräten, Fernsprechanlagen oder Internet-Nutzungsmöglichkeiten (z.B. in Krankenhäusern, Behörden) stellt als wirtschaftliche Tätigkeit (vgl. FG Köln vom 01.02.2001, Az. 13 K 6633/00) einen BgA dar, soweit eine Einrichtung im Sinne von R 6 Abs. 4 KStR 2004 vorliegt und die Tätigkeit von einigem Gewicht ist, R 6 Abs. 5 KStR 2004.

**Universitätskliniken**

Die Tätigkeit der Universitätskliniken lässt sich nicht klar dem hoheitlichen (Forschung und Lehre) oder dem wirtschaftlichen Bereich (Krankenhaus) zuordnen, weil die Patientenversorgung mit Forschung und Lehre untrennbar verbunden ist. Nach ihrer überwiegenden Zweckbestimmung besitzt die Tätigkeit der Universitätskliniken wirtschaftlichen Charakter, denn sie wird ganz überwiegend von der Patientenversorgung bestimmt und zwar von der stationären ärztlichen Versorgung im Bereich der höchsten Versorgungsstufe mit dem gesamten medizinischen Leistungsspektrum bis hin zur Hochleistungsmedizin und von der ambulanten Versorgung in den poliklinischen Einrichtungen.

Die dem hoheitlichen Bereich zuzurechnende Forschungs- und Lehrtätigkeit hat gegenüber der Patientenversorgung nur eine untergeordnete Bedeutung, obwohl sie der Anlass für die Patientenversorgung ist. Universitätskliniken sind daher stets als BgA anzusehen. Ob die Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnützige Einrichtung vorliegen, kann nur nach den Gegebenheiten des Einzelfalls entschieden werden.

Universitätskliniken erbringen regelmäßig steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b Satz 1 UStG. Als eng mit dem Betrieb der Krankenhäuser verbunden gelten solche Umsätze, die nach der Verkehrsauffassung typisch für die Krankenhäuser sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen.

Die Umsätze dürfen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Tätigkeiten anderer Unternehmer stehen. Ich bitte auf die Veröffentlichung aktueller Verwaltungsanweisungen in diesem Zusammenhang besonders zu achten. Im Weiteren wird auf das BMF-Schreiben vom 26.06.2009, BStBl I 2009 S. 756, verwiesen.

**Verpachtungsbetriebe**

Die Annahme eines Verpachtungs-BgA setzt die entgeltliche Überlassung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes ausmachenden Wirtschaftsgüter voraus, mit denen der Pächter sogleich ohne größere Vorkehrungen einen Gewerbebetrieb ausüben kann.

Erfolgt die Verpachtung eines BgA durch eine jPdöR gegen Entgelt unter gleichzeitiger Gewährung eines Zuschusses an den Pächter, fehlt es dann an einer erforderlichen Entgeltlichkeit wenn

- die gewährten Zuschüsse das Pachtentgelt erreichen oder übersteigen und

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

- zwischen den vereinnahmten Pachtentgelten und den gewährten Zuschüssen eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung besteht.

Das Vorliegen einer rechtlichen und tatsächlichen Verknüpfung ist dabei anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden (vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 27.04.2011 – S 2706 – 1033 – St 133 (Rhld.) und S 2706 – 40 – St 13 – 33 (MS)).

Die Verpachtung eines Betriebes, dessen Führung größeres Inventar erfordert, ist nur dann steuerpflichtig, wenn Inventarstücke vom Verpächter beschafft und dem Pächter zur Nutzung überlassen sind. Das gilt auch, wenn das mitverpachtete Inventar nicht vollständig ist, jedoch die Führung eines bescheidenen Betriebes gestattet, H 8 (Inventar) KStH 2008. Dies trifft man häufig bei z.B. Ratskellern u. a. gastronomischen Betrieben, bei Campingplätzen, Saunen, Massage- u. ä. Einrichtungen in städtischen Bädern und bei Stadthallen usw. an.

Das Inventar gilt auch dann als „beschafft“ im Sinne dieser Regelung, wenn lediglich ein symbolischer Kaufpreis (z.B.: 1 €) entrichtet wurde. Der Vorgang des Beschaffens setzt im Wesentlichen den Erwerb des Eigentums am Inventar voraus.

Bei einer Verpachtung ohne Inventar wird i.d.R. Vermögensverwaltung angenommen.

Auch ein Verpachtungsbetrieb muss sich wirtschaftlich aus der Gesamtbetätigung der Gemeinde herausheben. In diesen Fällen ist darauf abzustellen, ob die Einrichtung beim Verpächter einen BgA darstellen würde. Nach der Rechtsprechung des BFH ist dabei auf den Umsatz des Pächters abzustellen; danach gilt ebenfalls die Grenze von 30.678 € aus R 6 Abs. 5 Satz 7 KStR 2004.

**Verwertung von Forschungsergebnissen**

Hinweis auf den Begriff „Forschungstätigkeit“ in dieser Tz..

**Volkshochschulen**

VHS sind in der Regel im Rahmen des nicht steuerrelevanten Hoheitsbereichs tätig. In NRW gilt seit dem 01.01.1975 das Weiterbildungsgesetz (WbG) vom 31.07.1974 (GV.NRW 1974 S. 769). Durch dieses Gesetz werden den Städten, Kreisen und Gemeinden die Errichtung und Unterhaltung der Weiterbildungseinrichtungen zur Pflichtaufgabe gemacht. Mit der Erfüllung der ihr auferlegten Pflichten übt die VHS hoheitliche Tätigkeiten aus (z.B. hinsichtlich des Nachholens von Schulabschlüssen). Insoweit ist die Annahme eines BgA ausgeschlossen, § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG. Nur soweit sie darüber hinaus nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen ausübt, sind möglicherweise bei der VHS die Voraussetzungen für die Annahme eines BgA i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG erfüllt. Tätigkeiten in diesem Sinne sind dann anzunehmen, wenn bei Veranstaltungen der VHS nicht die in § 3 WbG genannten Aufgaben im Vordergrund stehen. Dies ist z.B. der Fall, wenn z.B. Reisen in erster Linie der Freizeitgestaltung und dem touristischen Interesse der Teilnehmer dienen. Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist auch bei sog. In-House-Seminaren gegeben. Bietet eine VHS spezielle Angebote für Firmen an, so tritt sie zum einen in direkten Wettbewerb mit steuerpflichtigen Konkurrenzangeboten.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

tern, zum anderen handelt es sich bei diesen Angeboten nicht um die Erfüllung der in § 3 WbG genannten Aufgaben. Liegen die übrigen Voraussetzungen des § 4 KStG vor, ist von einem BgA auszugehen.

**Wasserbeschaffung, Wasserversorgung**

Ob eine Tätigkeit als Wasserbeschaffung oder als Wasserversorgung zu beurteilen ist, richtet sich weniger nach dem rechtlichen Begriff, sondern eher nach den technischen und tatsächlichen Vorgängen. Unter Wasserbeschaffung wird danach das Ansammeln und Speichern von Wasser, unter Wasserversorgung die Weiterleitung von Wasser bis zum Endverbraucher verstanden, vgl. dazu BFH vom 30.11.1989, BStBl II 1990 S. 452. Sowohl die Abgabe von aufbereitetem Trinkwasser als auch die Abgabe von nicht aufbereitetem Rohwasser dient bereits der Wasserversorgung, vgl. FG Düsseldorf vom 14.02.1996, EFG 1996 S. 678.

Die Wasserbeschaffung ist eine hoheitliche Tätigkeit (vgl. H 10 (Wasserbeschaffung, Wasserversorgung) KStH 2008). Die Wasserversorgung durch jPdöR ist unter den Voraussetzungen der R 6 KStR 2004 ein BgA (§ 4 Abs. 3 KStG; BFH-Urteil vom 30.11.1989, BStBl II 1990 S. 452).

Dies schließt es aus, die mit der kommunalen Wasserversorgung zusammenhängenden Erschließungstätigkeiten von Gemeinden steuerrechtlich dem Hoheitsbereich und nicht dem Bereich der BgA zuzuordnen.

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Legen eines Hauswasseranschlusses durch ein Wasserversorgungsunternehmen siehe BFH-Urteile vom 08.10.2008 (BStBl II 2009 S. 321 und 325), BMF-Schreiben vom 07.04.2009, BStBl I 2009 S. 531, sowie Kurzinfo USt Nr. 06/2009 der OFD Münster bzw. Kurzinfo USt Nr. 19/2009 der OFD Rheinland.

Falls eine jPdöR jedoch für ihren Wasserversorgungsbetrieb die Wasserbeschaffung selbst betreibt, kommt eine Trennung der Funktionen Wasserbeschaffung (hoheitliche Tätigkeit) und Wasserversorgung (wirtschaftliche Tätigkeit) nicht in Betracht. In diesem Fall gilt vielmehr Wasserbeschaffung und Wasserversorgung als eine Betriebseinheit, die insgesamt als BgA zu beurteilen ist.

Mit Urteil vom 02.03.2011, BFH/NV 2011, 1454, hat der BFH für Zwecke der Umsatzsteuer entschieden, dass ein kommunaler Zweckverband, der über kein eigenes Rohrleistungsnetz verfügt und auch keine Endverbraucher beliefert, mit dem Betrieb einer Wasserversorgungsanlage unternehmerisch tätig wird.

Auch an der körperschaftsteuerlichen Beurteilung der reinen Wasserbeschaffungstätigkeit als Hoheitsbetrieb könnten nach den Aussagen in Rz. 9 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303, Zweifel bestehen. Danach umfasst der Begriff „Versorgungsbetrieb“ i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG alle Wertschöpfungsstufen. Mithin könnte auch die reine Wasserbeschaffungstätigkeit einen BgA begründen.

Wenn eine jPdöR im Einzelfall eine Anerkennung der reinen Wasserbeschaffungstätigkeit als BgA beantragt, bitten wir deshalb um Rücksprache.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**Werbung**

Die Frage, ob durch Werbeeinnahmen ein BgA begründet wird, kann in Anlehnung an die zu gemeinnützigen Sportvereinen getroffenen Aussagen im Anwendungserlass zur AO zu § 67a, Rz. 9 entschieden werden.

Die entgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen (z.B. an Fahrzeugen des städt. Fuhrparks) begründet keinen BgA, wenn die Leistung der Kommune sich auf die Duldung der angebrachten Werbung beschränkt. Die Einnahmen sind in diesem Falle dem vermögensverwaltenden Bereich der Kommune zuzuordnen.

Anders ist der Fall dann zu entscheiden, wenn neben der Duldung der Werbung weitere Leistungen hinzutreten (z.B. das werbewirksame Abstellen der Fahrzeuge oder Kontaktvermittlung zwischen potentiellen Werbeträgern und den Werbeunternehmen, z.B. durch eine Verlinkung auf die Webseiten des Werbeunternehmens, vgl. R 10 Abs. 8 KStR 2004). In diesen Fällen wird ein BgA angenommen, soweit im Übrigen die Voraussetzungen aus R 6 KStR 2004 erfüllt sind.

Ob durch eine Werbetätigkeit ein gesonderter BgA „Werbung“ entsteht, oder ob die Tätigkeit nach der Verkehrsanschauung als Einheit mit einer anderen wirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein kann, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles.

Die Gewinnermittlung hat nach den allgemeinen Grundsätzen zu erfolgen. Eine pauschale Gewinnermittlung in analoger Anwendung des § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO kommt nach einer aktuellen Entscheidung der Körperschaftsteuerreferatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nicht in Betracht. Allenfalls ist ein pauschaler Betriebsausgabenabzug i. H. v. 25% gerechtfertigt (vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 02.01.2012 – S 2706 – 1037 – St 134 (Rhld) und S 2706 – 54 – St 13 – 33 (MS)).

**Zusatzversicherung**

Die Vermittlung von privaten Zusatzversicherungen durch gesetzliche Krankenkassen ist nach § 194 Abs. 1a SGB V seit dem 01. Januar 2004 gestattet. Diese Vermittlungstätigkeit der gesetzlichen Krankenversicherungsunternehmen führt bei diesen zu einem BgA, vgl. BFH-Urteil vom 03.02.2010, BStBl II 2010 S. 502. Die Vermittlungsleistungen können umsatzsteuerlich jedoch als Leistungen eines Handelsmaklers angesehen werden, die nach § 4 Nr. 11 UStG steuerfrei sind.



## **13 Übernahme dauerdefizitärer Tätigkeiten durch Betriebe der öH**

### **13.1 Ausgangslage**

Mit Urteil vom 22.08.2007, BStBl II 2007 S. 961, hat der BFH seine Segeljacht-Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 04.12.1996, I R 54/95) fortgeführt und entschieden, dass mangels außerbetrieblicher Sphäre einer Kapitalgesellschaft die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer jPdöR ohne Verlustausgleich durch die Gesellschafterin zu einer vGA führt. Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905, die Anwendung der Urteilsgrundsätze im Hinblick auf eine zukünftige gesetzliche Regelung eingeschränkt. Die Grundsätze des BFH-Urteils sind nach dem partiellen Nichtanwendungserlass u. a. nicht anzuwenden in Fällen, in denen eine Eigengesellschaft eine Verlusttätigkeit übernimmt und bei der Besteuerung von BgA. Die OFDen Münster und Rheinland haben zur Auslegung des BMF-Schreibens umfangreich mit Verfügung vom 21.08.2008 – S 2742 – 1013 – St 134 (Rhld) und S 2742 – 196 – St 13 – 33 (MS) Stellung genommen.

Mit dem JStG 2009 vom 19.12.2008 (BGBl. I 2008 S. 2794) hat der Gesetzgeber auf die Rechtsprechung des BFH reagiert und mit § 8 Abs. 7 KStG eine Aussage zur Behandlung bestimmter Dauerverlustgeschäfte bei Ausübung in öffentlich-rechtlicher (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG) und privatrechtlicher Rechtsform (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG) getroffen.

Das BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303, nimmt umfangreich zu Auslegungsfragen zu den Regelungen im JStG 2009 zur Besteuerung bei BgA und Eigengesellschaften von jPdöR Stellung.

### **13.2 Begünstigte Dauerverlustgeschäfte, § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG**

#### **13.2.1 Allgemeines**

Gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und 2 KStG sind die Rechtsfolgen einer vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht bereits deshalb zu ziehen, weil ein BgA oder eine Kapitalgesellschaft (zu den weiteren Voraussetzungen vgl. Tz. 13.4) ein Dauerverlustgeschäft (vgl. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG) ausüben.

Voraussetzung für die Anwendung von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und 2 und Satz 2 KStG ist somit im ersten Schritt das Vorliegen einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögenmehrung, die den Tatbestand der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG erfüllt. Hierfür trägt das Finanzamt die Feststellungslast, für die Anwendung der Sonderregelung des § 8 Abs. 7 KStG hingegen der Steuerpflichtige.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Vgl. Rz. 35 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Ein Dauerverlustgeschäft liegt gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG vor, **soweit** aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder in den Fällen von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei jPdöR zu einem Hoheitsbetrieb gehört. Die Ausnahmeregelung vom Ansatz einer vGA besteht mithin nur insoweit, als die Tatbestände der Sonderregelung erfüllt sind. Für Vermögensminderungen bzw. verhinderte Vermögensmehrungen aus anderen Gründen gelten die allgemeinen Grundsätze des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Das FG Köln vertritt in seinem Urteil vom 09.03.2010, EFG 2010 S. 1345, dazu die Auffassung, dass nur Kosten, Aufwendungen oder Zuwendungen sowie verhinderte Vermögensmehrungen, die mit dem begünstigten Dauerverlustgeschäft in keinem funktionalen Zusammenhang stehen, mit dem Wort „soweit“ in § 8 Abs. 7 KStG aus dem Anwendungsbereich der Privilegierungsvorschrift ausgeschieden werden sollen. Infolgedessen hat das FG Sanierungsaufwendungen, die eine GmbH neben den Pachtzahlungen für die Überlassung eines Grundstücks für die Stadt als Eigentümerin des Grundstücks übernommen hat, aufgrund der Sonderregelung des § 8 Abs. 7 KStG nicht als vGA dem Einkommen hinzugerechnet. Das FG sieht sich insoweit in Übereinstimmung mit den erkennbaren Motiven des Gesetzgebers und der Auffassung des BMF. Sowohl in der Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucks. 16/10189, S. 69/70) als auch im Auslegungsschreiben des BMF vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303, Rz. 34 würden Beispiele benannt, bei denen verhinderte Vermögensmehrungen, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem privilegierten Zweck stehen, aus dem Privilegierungsbereich ausgeschieden werden. Derartige Aufwendungen waren im Streitfall für das FG nicht erkennbar. Die von der Verwaltung gegen das Urteil eingelegte Revision wurde wieder zurückgenommen.

U. E. kann die gesetzliche Regelung des § 8 Abs. 7 KStG nicht zu einem generellen Ausschluss der vGA bei nicht fremdüblichen Vereinbarungen / Geschäften zwischen BgA bzw. Gesellschaft und der Trägerkommune im Rahmen eines Dauerverlustgeschäfts führen. Der von dem FG angeführte „funktionale Zusammenhang“ zu dem begünstigten Dauerverlustgeschäft ist deshalb u. E. eng auszulegen.

In Zweifelsfällen bitten wir um Rücksprache.

Der Begriff des Dauerverlustgeschäfts ist nicht betriebs-, sondern tätigkeitsbezogen auszulegen.

Vgl. Rz. 33-35 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

**13.2.2 Wirtschaftliche Dauerverlustgeschäfte**

Gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 erster Halbsatz KStG liegt ein Dauerverlustgeschäft vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird. Die Aufzählung der (politischen) Gründe ist abschließend. Unter die einzelnen Gründe können aber eine Vielzahl von Einzeltätigkeiten gefasst werden.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Beispiele typischer dauerdefizitärer Tätigkeiten:

- ÖPNV: verkehrspolitische Gründe
- Theater, Museen: kultur- und bildungspolitische Gründe
- öffentliche Bäder: sozial- und gesundheitspolitische Gründe
- Kurparks, Kurheime: gesundheitspolitische Gründe

Der Gesetzgeber hat somit insbesondere die wirtschaftlichen Tätigkeiten der jPdöR begünstigt, die der Daseinsvorsorge zuzurechnen sind.

Die Begünstigung setzt voraus, dass der BgA oder die Kapitalgesellschaft die Geschäfte selbst tätigen. Überlässt der BgA oder die Kapitalgesellschaft nur Wirtschaftsgüter an Dritte, damit diese vergleichbare Geschäfte tätigen können, liegt grundsätzlich bei dem BgA oder der Kapitalgesellschaft kein begünstigtes Geschäft vor (z.B. die Überlassung einer Multifunktionshalle an verschiedene Veranstalter). Führt die Überlassung durch die jPdöR zur Fiktion des (dauerdefizitären) Verpachtungs-BgA (§ 4 Absatz 4 KStG) und übt in diesen Fällen der Pächter selbst ausschließlich die in § 8 Absatz 7 Satz 2 KStG aufgeführten Tätigkeiten aus, ist § 8 Absatz 7 KStG auf den Verpachtungs-BgA anzuwenden. Entsprechendes gilt, wenn verschiedene Pächter jeweils selbst ausschließlich die in § 8 Absatz 7 Satz 2 KStG aufgeführten Tätigkeiten ausüben.

Ein Dauerverlustgeschäft i.S.d. § 8 Absatz 7 Satz 2 erster Halbsatz KStG setzt neben einer wirtschaftlichen Betätigung aus den aufgeführten politischen Gründen ohne kostendeckende Entgelte voraus, dass der dabei entstehende Verlust ein Dauerverlust ist. Entsprechendes gilt, wenn die Entgelte nur zu einem ausgeglichenen Ergebnis führen. Ein Dauerverlust liegt vor, wenn aufgrund einer Prognose nach den Verhältnissen des jeweiligen Veranlagungszeitraums nicht mit einem positiven oder ausgeglichenen Ergebnis oder nicht mit einem steuerlichen Totalgewinn zu rechnen ist. Dabei sind Betriebsvermögensmehrungen, die nicht der Besteuerung unterliegen (z.B. zu erwartende Investitionszulagen oder Dividenden, die unter § 8b KStG fallen), gewinnerhöhend und Aufwendungen, die den steuerlichen Gewinn nicht mindern dürfen, gewinnmindernd zu berücksichtigen, vgl. BFH-Urteil vom 30.11.1989, BStBl II 1990 S. 452. Maßgebend ist ausschließlich das Ergebnis aus der Geschäftstätigkeit selbst, d. h. unter Berücksichtigung allein des hierfür notwendigen Betriebsvermögens. Erträge aus einer zum gewillkürten Betriebsvermögen gehörenden Beteiligung können demzufolge die Einordnung einer Tätigkeit als Dauerverlusttätigkeit nicht verhindern. Dies gilt gleichermaßen für die Ausübung eines Dauerverlustgeschäfts durch einen BgA wie durch eine Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft einer jPdöR.<sup>14</sup>

Mögliche Aufgabe- und Veräußerungsgewinne sind bei der Beurteilung als Dauerverlustgeschäft nicht zu berücksichtigen.

Gewinne in einzelnen Veranlagungszeiträumen stehen der Annahme eines Dauerverlustgeschäfts nicht entgegen.

§ 8 Absatz 7 KStG ist ab dem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden, ab dem ein Dauerverlustgeschäft nach diesen Regelungen nicht mehr vorliegt.

Die Frage, ob die Rechtsfolgen einer vGA zu ziehen sind, richtet sich ab diesem Zeitpunkt

---

<sup>14</sup> vgl. dazu auch FG Düsseldorf vom 09.03.2010, EFG 2010, 1443, und vom 29.06.2010, EFG 2010, 1732

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

allein nach allgemeinen Grundsätzen.

Vgl. Rz. 36-49 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

**13.2.3 Hoheitliche Dauerverlustgeschäfte**

Da das Ausüben einer Tätigkeit, die bei der jPdöR hoheitlich wäre, bei der Eigengesellschaft steuerlich relevant ist und in die Einkommensermittlung einfließt, wurden für Dauerverluste aus solchen Tätigkeiten ebenfalls die Rechtsfolgen der vGA ausgeschlossen (§ 8 Abs. 7 Satz 2 zweiter Halbsatz KStG).

Von der Sonderregelung erfasst sind nur „hoheitliche“ Tätigkeiten, die die Kapitalgesellschaft selbst ausübt. Verpachtet die Gesellschaft z.B. einen Bauhof oder ein Rathaus an die Trägerkörperschaft gegen ein nicht kostendeckendes Entgelt, ist § 8 Absatz 7 Satz 2 letzter Halbsatz KStG nicht einschlägig; es ist nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen, ob das nicht kostendeckende Entgelt den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt.

U. E. gilt der Ausschluss der Rechtsfolgen der vGA gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 zweiter Halbsatz KStG nicht nur für Verluste aus der Erfüllung eigener hoheitlicher Aufgaben der Anteilseignerin der Kapitalgesellschaft, sondern auch für Defizite aus der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben für eine andere jPdöR (z.B. wenn die Eigengesellschaft der Stadt A die Abwasserbeseitigung für die Stadt B übernimmt, vgl. Tz. 9.13.1).

Vgl. Rz. 50-51 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

**13.3 Dauerverlustgeschäft in öffentlich-rechtlicher Rechtsform, § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG**

Übt die jPdöR die begünstigten Dauerverlustgeschäfte in der Rechtsform des BgA aus, so sind die Rechtsfolgen der vGA nicht bereits deshalb zu ziehen.

Bisher war umstritten, ob die Ausübung einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine jPdöR in der Rechtsform des BgA zu einer vGA an die Trägerkörperschaft führen kann, da für die Annahme eines BgA gem. § 4 KStG die Einnahmeerzielungsabsicht ausreicht und eine Gewinnerzielungsabsicht gerade nicht gefordert wird.

Durch die gesetzliche Neuregelung hat der Gesetzgeber deutlich zum Ausdruck gebracht, dass er die Ausübung einer dauerdefizitären wirtschaftlichen Tätigkeit durch die jPdöR grds. als vGA ansieht. Gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG sind lediglich die Rechtsfolgen der vGA bei der Ausübung von bestimmten Dauerverlustgeschäften nicht zu ziehen.

Unterhält somit die jPdöR ein Dauerverlustgeschäft, das nicht die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG erfüllt, ist auch bei BgA das Vorliegen einer vGA nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen (vgl. Tz. 13.6).

Die Sonderregelung des § 8 Absatz 7 Satz 1 Nr.1 KStG erfasst den einzelnen BgA i.S.d § 4 KStG (einschl. Verpachtungs-BgA), der ein Dauerverlustgeschäft unterhält. Dies gilt auch, wenn er Organträger ist und das Dauerverlustgeschäft von der Organgesellschaft unterhalten wird (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 KStG).

Handelt es sich um einen BgA, der in Folge einer Zusammenfassung i.S.d § 4 Abs. 6 KStG entstanden ist, muss dieser BgA ein Dauerverlustgeschäft unterhalten.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Vgl. Rz. 22-23 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

**13.4 Dauerverlustgeschäfte in privatrechtlicher Rechtsform, § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG**

Die Sonderregelung zur Abstandnahme von den Rechtsfolgen einer vGA bei Dauerverlustgeschäften können auch Eigen- oder Beteiligungsgesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen in Anspruch nehmen (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG).

Vgl. Rz. 24-32 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

**13.4.1 Stimmrechtserfordernisse**

Die Rechtsfolgen der vGA bei Dauerverlustgeschäften, die die jPdöR in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft ausübt, werden nur dann nicht gezogen, wenn die unmittelbare oder mittelbare Mehrheit der **Stimmrechte** bei der jPdöR (oder bei mehreren jPdöR) liegt. Eine mehrheitliche **Beteiligung** ist nach dem Gesetzeswortlaut ausdrücklich nicht erforderlich.

Bei mittelbarer Beteiligung muss auf jeder Stufe der Beteiligungskette die Mehrheit der Stimmrechte vermittelt werden.

Beispiel:

Die Stadt A ist zu 60% an der GmbH X beteiligt. Die GmbH X ist wiederum zu 51% an der ein begünstigten Dauerverlustgeschäft ausübenden Y-GmbH beteiligt. Die Stimmrechte entsprechen den Beteiligungsverhältnissen.

Auf die Stadt A entfällt mittelbar die Mehrheit der Stimmrechte. Ein „Durchrechnen“ (60% von 51 = 30,6%) findet nicht statt.

**13.4.2 Verlusttragung**

Bei Beteiligungen privater Dritter ist zudem Voraussetzung, dass ausschließlich die jPdöR (eine oder mehrere) die Verluste aus Dauerverlustgeschäften trägt. Die Verluste dürfen steuerlich nicht einem privaten Gesellschafter zugerechnet werden, da die Regelung ausschließlich jPdöR aufgrund ihrer Verpflichtung zur Daseinsvorsorge begünstigen soll (vgl. BT-Drucksache 16/10189, Seite 69).

Die geforderte ausschließliche Verlusttragung ist nicht dahingehend zu verstehen, dass die jPdöR zwingend laufend entstandene Verluste durch Einlagen ausgleichen muss, um in den Genuss der Begünstigung zu gelangen. Ein wirtschaftliches Tragen der gesamten Verluste aus den einzelnen Dauerverlustgeschäften, die sich handelsrechtlich vor Verlustübernahme oder einer anderweitigen Verlustkompensation ergeben, ist als ausreichend anzusehen.

Unterhält die Kapitalgesellschaft neben einem Dauerverlustgeschäft auch eine gewinnbringende Tätigkeit, werden die Ergebnisse regelmäßig gesellschaftsintern verrechnet. Die jPdöR als Mitgesellschafterin trägt die Verluste aus der Verlusttätigkeit nur in Höhe des auf sie entsprechend ihrer Beteiligungsquote entfallenden Anteils am Ergebnis aus der Gewinn Tätigkeit. Den gesamten sich aus der Verlusttätigkeit ergebenden Verlust trägt sie nur, wenn sie auch den darüber hinausgehenden Verlust aus der Verlusttätigkeit nach den Grundsätzen der Rz. 28

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

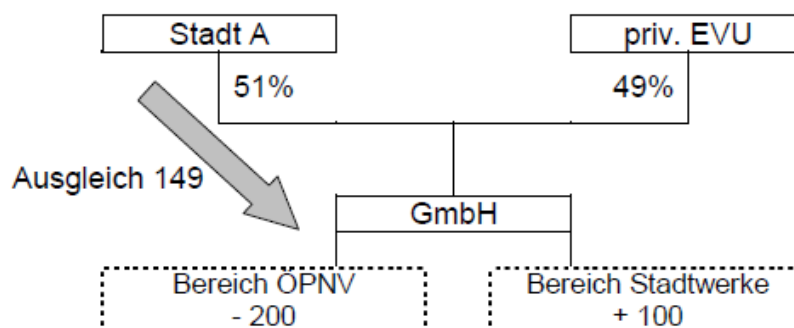
des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303, aufkommt. Entsprechendes gilt, wenn die Tätigkeiten in verschiedenen Eigengesellschaften ausgeübt werden, die z.B. in einer Holdingstruktur gesellschaftsrechtlich verbunden sind. Die Vereinbarung einer solchen Verlusttragungsregelung wird als Tracking-Stock-Gestaltung bezeichnet.

Tracking Stocks sind Aktien und sonstige Gesellschaftsanteile, bei denen sich die Gewinnbeteiligung nicht nach dem Erfolg des Gesamtunternehmens, sondern nach dem wirtschaftlichen Ergebnis eines Geschäftsbereichs oder eines Tochterunternehmens (tracked unit) richtet. Es handelt sich hierbei also um eine Vereinbarung zwischen der jPdöR und einem privaten Investor, dass dieser abweichend von seiner Beteiligungsquote nur an den Gewinnen z.B. der Versorgungssparte beteiligt wird und sich sein Anteil an den Gewinnausschüttungen nur nach dem Ergebnis dieser Sparte richten soll. Der jPdöR sind demzufolge der gesamte Verlust aus der Dauerverlusttätigkeit sowie anteilig der Gewinn z.B. der Versorgungssparte zuzurechnen. § 8 Abs. 7 Satz 2 wäre folglich erfüllt.

Zu beachten ist, dass allein mit dem Hinweis auf § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG eine Tracking Stock-Gestaltung steuerlich nicht anerkannt werden darf. Es gelten die Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 17.12.2013, BStBl I 2014 S. 63, vgl. dazu auch Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 03.12.2008 – S 2706 – 1016 – St 134 (Rhld) und S 2706 – 137 – St 13 – 33 (MS)).

Dieses BMF-Schreiben soll durch ein neues BMF-Schreiben, welches sich derzeit in Abstimmung befindet, ersetzt werden.

Beispiel:

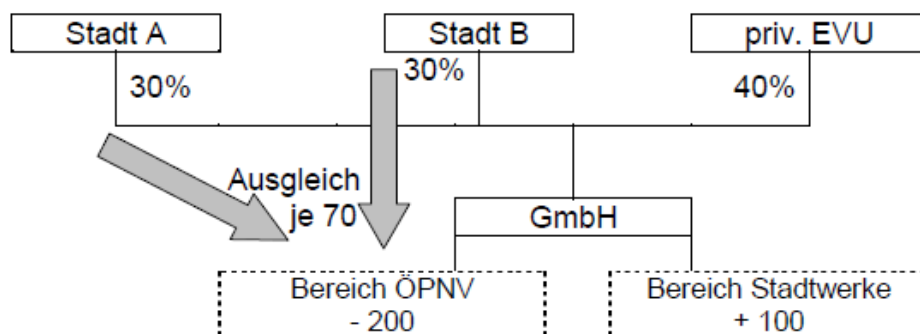


Nach gesellschaftsinterner Verrechnung muss die Stadt A noch Verluste i. H. v. 149 ausgleichen (wirtschaftlich tragen; Ergebnis ÖPNV -200 und 51% des Gewinns der Stadtwerke +51).

### Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Sind mehrere jPdöR Gesellschafter, bemisst sich die jeweilige Verlusttragungspflicht gem. Rz. 28 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 (BStBl I 2009 S. 1303) nach der Beteiligungsquote dieser Gesellschafter.

Beispiel:



Nach gesellschaftsinterner Verrechnung müssen die Städte A und B noch Verluste i. H. v. insgesamt 140 ausgleichen (wirtschaftlich tragen; Ergebnis ÖPNV -200 und 60% des Gewinns der Stadtwerke +60). Die Verlusttragungspflicht trifft die Städte A und B i. H. v. jeweils 70 (1/2 von 140).

Die Aussage in Rz. 28 des BMF-Schreibens könnte dahin ausgelegt werden, dass immer wenn jPdöR unmittelbar oder mittelbar an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind und zusammen die Mehrheit der Stimmrechte haben, nur dann eine begünstigte Eigengesellschaft vorliegt, wenn jede dieser jPdöR das Tatbestandsmerkmal der Verlusttragung (anteilig) erfüllt.

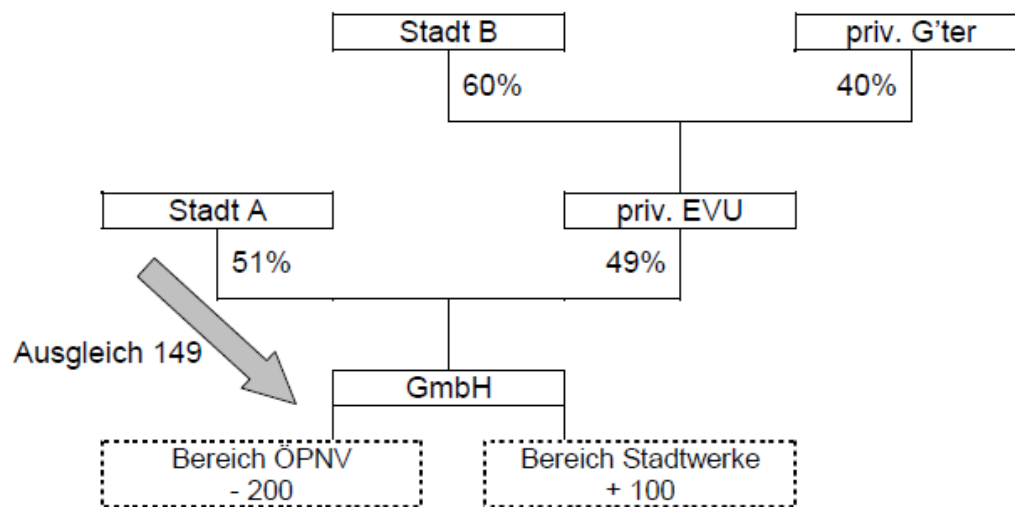
Nach einem Beschluss der Körperschaftsteuerreferatsleiter des Bundes und der Länder<sup>15</sup> ist ein derartiger Einbezug aller an der Eigengesellschaft beteiligter jPdöR nicht geboten. Es ist ausreichend, wenn von den an der Eigengesellschaft beteiligten jPdöR eine oder eine Gruppe die Mehrheit der Stimmrechte innehat und diese oder diese Gruppe das Tatbestandsmerkmal der Verlusttragung (anteilig) erfüllt. Im Falle einer mehrheitlich beteiligten Gruppe jPdöR haben diese Beteiligten untereinander den letzten Satz der Rz. 28 des BMF-Schreibens vom 12. November 2009 zu beachten.

Die übrigen unmittelbar oder mittelbar beteiligten jPdöR sind für die Frage, ob eine begünstigte Eigengesellschaft vorliegt, nicht relevant.

<sup>15</sup> vgl. z.B. Verfügung der OFD Niedersachsen vom 02.12.2010, S 2706 – 205 – St 241

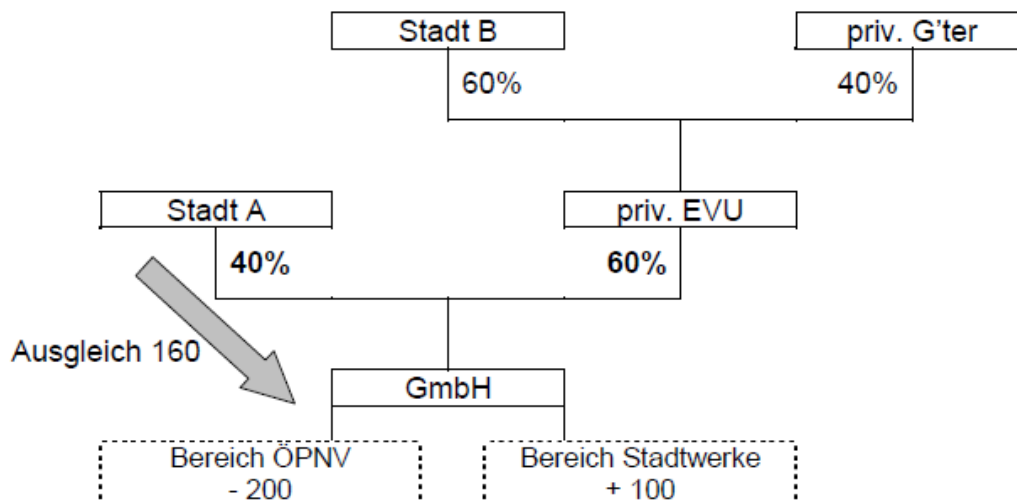
## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Beispiel:



Da die Stadt B nicht mehrheitsvermittelnd an der GmbH beteiligt ist (nicht die Mehrheit der Stimmrechte vermittelt), braucht sie nicht in die Prüfung der Verlusttragung einbezogen werden. Wenn die Stadt A einen Verlustausgleich in Höhe von 149 leistet (wirtschaftlich trägt, Ergebnis ÖPNV -200 und 51% des Gewinns der Stadtwerke +51), sind die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG erfüllt.

Beispiel:



In diesem Beispiel haben die Stadt A (unmittelbar) und die Stadt B (mittelbar) nur zusammen die Mehrheit der Stimmrechte. Da die Stadt B hier mehrheitsvermittelnd beteiligt ist, ist ein alleiniger Verlustausgleich durch die Stadt A für die Erfüllung der Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht ausreichend. Zu beachten wäre hier noch, dass auf Ebene des privaten Energieversorgungsunternehmens (priv. EVU) nur die Stadt B die Verluste aus der Beteiligung an der GmbH wirtschaftlich tragen darf.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Von der Verlusttragungspflicht entsprechend der Beteiligungsquote bei mehreren mehrheitsvermittelnden jPdöR als Gesellschafter einer Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft kann ausnahmsweise bei einem Sachverhalt im Verkehrsbereich abgewichen werden. Auf die gefahrenen Jahreskilometer kann abgestellt werden, wenn beispielsweise die Kreise A und B eine ÖPNV-GmbH gründen, an der sie hälftig beteiligt sind, die GmbH Verkehrsdienstleistungen in den beiden Kreisgebieten in unterschiedlichem Umfang erbringt und vereinbart ist, dass die Gesellschafter die Verluste der Gesellschaft entsprechend der in den jeweiligen Kreisen erbrachten Verkehrsdienstleistungen tragen. Eine auf nachprüfbar vernünftigen Gründen beruhende Verlustungsvereinbarung ist dann ausnahmsweise abweichend von den Vorgaben der Randnummer 28 des BMF-Schreibens vom 12. November 2009 anzuerkennen.

Dieses nur für Verkehrsverluste geltende Verursacherprinzip betrifft ausschließlich die Höhe des anteiligen Verlustausgleichs durch die mehrheitsbeteiligte öffentlich-rechtliche Anteilseigner-Gruppe. Ein alleiniger Verlustausgleich nach dem Verursacherprinzip durch ein (oder mehrere) Gruppenmitglied(er) ist nicht ausreichend.

**Soweit im Einzelfall die Verlusttragung nach dem Verursacherprinzip bei anderen als Verkehrsverlusten beantragt werden sollte, bitten wir um Rücksprache.**

### **13.5 Zeitliche Anwendung**

Gem. § 34 Abs. 6 Satz 4 ff. KStG ist § 8 Abs. 7 KStG auch bereits für Veranlagungszeiträume vor 2009 und somit grds. in allen offenen Fällen anzuwenden. Wurden allerdings in einer Eigengesellschaft Gewinn- und Verlusttätigkeiten zusammengefasst, die als BgA nach den allgemeinen Grundsätzen nicht hätten zusammengefasst werden dürfen, scheidet eine rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG nach Verwaltungsauffassung aus (vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 22.01.2010 – S 2706 – 1015 – St 134 (Rhld) und S 2706 – 136 – St 13 – 33 (MS) und im Einzelnen Tz. 15.1).

§ 34 Abs. 6 Satz 5 KStG gewährt eine Übergangsregelung bis einschließlich VZ 2011. Falls im Einzelfall vor dem 18. Juni 2008 (= Tag des Regierungsentwurfs des JStG 2009, vgl. BT-Drucksache 16/10189) ein nach den Grundsätzen des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG nunmehr nicht begünstigtes Dauerverlustgeschäft durch die Nichtannahme einer vGA gefördert wurde, sind diese Grundsätze letztmals für den Veranlagungszeitraum 2011 maßgebend.

Beispiel:

Eine jPdöR unterhält einen dauerdefizitären BgA „Stadtmarketing“ oder eine dauerdefizitäre „Stadtmarketing-GmbH“, an der sie zu 100% beteiligt ist. Hierbei handelt es sich nicht um ein i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft. Wenn bisher jedoch die Dauerverluste festgestellt wurden und nicht durch eine vGA neutralisiert wurden, sind diese Grundsätze bis einschließlich VZ 2011 anzuwenden. Ab VZ 2012 sind die Rechtsfolgen der vGA zu ziehen.

Die Übergangsregelung gilt auch für die bei Kapitalgesellschaften geforderten weiteren Voraussetzungen der unmittelbaren oder mittelbaren Mehrheit der Stimmrechte der jPdöR und der ausschließlichen Verlusttragung durch diese.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Ändern sich jedoch die geforderten Stimmrechtserfordernisse (d.h. die Mehrheit der Stimmrechte entfällt nicht mehr auf jPdöR) nach dem 18. Juni 2008 oder tragen trotz Bestehens des Stimmrechtserfordernisses nach dem 18. Juni 2008 erstmals auch andere Gesellschafter als die jPdöR die Verluste aus Dauerverlustgeschäften, entfällt die Übergangsregelung unmittelbar (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 6 KStG).

Vgl. Rz. 54-58 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

### **13.6 Nicht begünstigte Dauerverlustgeschäfte oder nicht begünstigte Eigengesellschaften**

Erzielt ein BgA oder eine Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft „nicht begünstigte“ Dauerverluste oder liegen bei der Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht vor, gelten die allgemeinen Grundsätze zur vGA des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (vgl. auch BT-Drucksache 16/10189, Seite 69-70). Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 22. August 2007, a.a.O, wird das Dauerverlustgeschäft ohne Verlustausgleich im Interesse des Gesellschafters der Eigengesellschaft unterhalten. In Höhe des Verlustes kommt es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Für BgA und dessen Verhältnis zur Trägerkörperschaft gilt Entsprechendes. Maßgebend für die Bemessung der verdeckten Gewinnausschüttung ist grundsätzlich der steuerliche Verlust aus dem Geschäft. Fallen im Zuge des Geschäfts allerdings Vermögensmehrungen an, die nicht der Besteuerung unterliegen (z.B. vereinnahmte Investitionszulagen oder Dividenden, die unter § 8b KStG fallen), so mindern diese Beträge die Bemessungsgrundlage der verdeckten Gewinnausschüttung.

„Im Zuge des Geschäfts“ fallen Beteiligungserträge nur dann an, wenn die Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen gehört. Erträge aus einer zum gewillkürten Betriebsvermögen gehörenden Beteiligung beeinflussen deshalb weder die Einordnung einer Tätigkeit als Dauerverlusttätigkeit (vgl. Tz. 13.4.2) noch die Höhe der vGA. Dies gilt gleichermaßen für die Ausübung eines Dauerverlustgeschäfts durch einen BgA wie durch eine Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft einer jPdöR.<sup>16</sup>

Vgl. Rz. 52-53 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

---

<sup>16</sup> vgl. dazu auch FG Düsseldorf vom 09.03.2010, EFG 2010, 1443-1445 und vom 29.06.2010, EFG 2010, 1732

## 14 Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

Die jPdöR ist Steuersubjekt mit jedem einzelnen ihrer BgA, vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG und BFH vom 13.03.1974, BStBl II 1974 S. 391. Infolgedessen ist für jeden einzelnen BgA getrennt ein Einkommen zu ermitteln und der Körperschaftsteuer zu unterwerfen.

Die Zusammenfassung verschiedener Einrichtungen eröffnet den jPdöR aufgrund eintretender organisatorischer, personal- und betriebswirtschaftlicher sowie technischer Synergieeffekte erhebliche finanzielle Vorteile. Zudem ergibt sich auch aus steuerlichen Gründen erhebliches Einsparungspotenzial. Dieses entsteht, wenn gewinn- und verlustbringende Betriebe zusammengeführt werden, weil durch die Saldierung der Gewinne und Verluste sich die steuerliche Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Körperschaft- und Gewerbesteuer reduziert.

Eine pauschale Zusammenfassung der Ergebnisse der jeweiligen BgA ist jedoch, entgegen der für gemeinnützige Vereine geltenden Rechtslage, grundsätzlich nicht möglich.

Die Rechtsprechung und die Verwaltung lassen unter bestimmten Voraussetzungen die Zusammenfassung von BgA mit der Folge der ertragsteuerlich wirksamen Ergebnisverrechnung zu.

Diese Voraussetzungen ergeben sich zum einen aus dem durch das JStG 2009 eingefügten § 4 Abs. 6 KStG, sowie aus R 7 KStR 2004 und H 7 (Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art) KStH 2008.

Danach ist eine Gewinn- bzw. Verlustverrechnung **verschiedener BgA** möglich, wenn

- es sich um **gleichartige** BgA handelt, oder
- zwischen den jeweiligen BgA nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv eine **enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung** besteht und die Verflechtung **von einigem Gewicht** ist, oder
- sog. **Querverbundunternehmen** i.S.d. H 7 (Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art – Nicht gleichartige Betriebe gewerblicher Art) Satz 2 KStH 2008 vorliegen.

Eine Zusammenfassung von BgA mit Hoheitsbetrieben ist steuerlich generell nicht zulässig (§ 4 Abs. 6 Satz 2 KStG).

Die jPdöR hat jeweils ein Wahlrecht, ob und in welchem Umfang sie bestehende BgA im Einzelfall nach diesen Grundsätzen steuerlich zusammenfasst oder eine Zusammenfassung beibehält. Eine steuerliche Zusammenfassung nach § 4 Absatz 6 Satz 1 KStG setzt keine organisatorische Zusammenfassung der BgA durch die jPdöR voraus. Bei der Zusammenfassung von zwei BgA kommt es nicht zur Gewinnrealisierung.

Für den zusammengefassten BgA muss steuerlich eine eigenständige Gewinnermittlung vorgenommen werden.

Soweit die Trägerkörperschaft gewinn- und verlustträchtige Betriebe gewerblicher Art zusammenfasst, obwohl die Grundsätze der zulässigen Zusammenfassung gem. § 4 Abs. 6 KStG nicht erfüllt werden, ist jeder BgA mit seinem Ergebnis einzeln zu besteuern. Somit ist jeder BgA mit seinem steuerlichen Ergebnis zu veranlagern. Eine gleichwohl vorgenommene orga-

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

---

nisatorische Zusammenführung (z.B. durch eine gemeinsame Buchführung) hat keine Auswirkungen darauf, dass die Trägerkörperschaft mit jedem ihrer Betriebe gewerblicher Art Subjekt der Körperschaftsteuer bleibt.

Vgl. Rz. 1-18 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

Nachfolgend werden die verschiedenen Zusammenfassungsmöglichkeiten erläutert.

### 14.1 Zusammenfassung wegen Gleichartigkeit

Die Zusammenfassung mehrerer **gleichartiger** BgA ist zulässig, vgl. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG, R 7 Abs. 1 KStR 2004.

Gleichartig sind gewerbliche Tätigkeiten, wenn sie im gleichen Gewerbebezweig ausgeübt werden, vgl. BFH-Urteil vom 4.9.2002, BFH/NV 2003 S. 511.

Die in § 4 Abs. 3 KStG aufgeführten Versorgungsbetriebe sind gleichartig.

### 14.2 Zusammenfassung wegen Erfüllung der Verflechtungsvoraussetzungen

Die Zusammenfassung mehrerer BgA ist zulässig, wenn zwischen den jeweiligen BgA nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht und die Verflechtung **von einigem Gewicht** ist, vgl. H 7 (Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art – Nicht gleichartige Betriebe gewerblicher Art) KStH 2008, § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG.

Nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen (vgl. Beschluss des GrS des BFH vom 16.01.1967, BStBl III 1967 S. 240, sowie BFH-Urteile vom 19.05.1967, BStBl III 1967 S. 510, und BFH vom 12.07.1967, BStBl III 1967 S. 679, kann von einer den Anforderungen genügenden Verflechtung ausgegangen werden, wenn sich aus der Lieferung eines Hauptstoffes für den einen Betrieb gleichzeitig Vorteile für den anderen Betrieb ergeben, die **nicht** allein auf einer Verknüpfung aufgrund einer **subjektiven** Willensentscheidung beruhen, sondern **zwangsläufig** aufgrund **chemischer** bzw. **physikalischer Vorgänge** entstehen. Die Schaffung einer einheitlichen technischen und kaufmännischen Leitung mit einer gemeinsamen Kassen- und Buchführung begründet noch keine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung. Das Vorhandensein einer solchen Verflechtung hängt vielmehr von der Art der Betätigung und den sachlichen Beziehungen der Betriebe untereinander ab.

Eine enge wechselseitig technisch-wirtschaftliche Verflechtung ist dann gegeben, wenn bestehende oder zu errichtende Anlagen den Zwecken mehrerer Betriebe dienen. Reine Lieferverhältnisse erfüllen nicht das Merkmal der engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung.

Ein rein technischer Verbund kann eine enge wechselseitig technisch-wirtschaftliche Verflechtung zur Folge haben, wenn z.B. ein Versorgungsbetrieb und ein Bäderbetrieb die durch ein **BHKW** erzeugte Energie wechselseitig (z.B. Heizenergie und Elektrizität) unter wirt-

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

schaftlichen Gesichtspunkten sinnvoll nutzen<sup>17</sup>.

Folglich kommt dem Nachweis der Wirtschaftlichkeit eine grundlegende Bedeutung zu. Insbesondere müssen die vorhandenen oder entstehenden wechselseitigen Beziehungen bei sämtlichen betroffenen Einrichtungen, d. h. sowohl in dem oben beispielhaft genannten Bäderbetrieb als auch in dem das BHKW betreibenden Versorgungsbetrieb wirtschaftliche Vorteile auslösen.

Nach der Verabschiedung des Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG) und des Kraft-Wärme-Kopplungsgesetzes (KWKG-Gesetz) bestehen Zweifel daran, ob aufgrund der in den v. g. Gesetzen festgelegten Abnahme- und Vergütungsregelungen durch den Betrieb eines BHKW tatsächlich wirtschaftliche Vorteile entstehen. Insbesondere in den Fällen, in denen die vorgelegten Wirtschaftlichkeitsgutachten mit einem nur geringen Überschuss abschließen, dürfte die Zusammenfassung im Hinblick auf das Erfordernis einer Verflechtung „von einigem Gewicht“ ausscheiden.

Eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht zwischen einem Stadtwerke-Betrieb und einem Bäderbetrieb kann u. E. auf Grund eines BHKW in der Regel nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn der Stadtwerke-Betrieb entweder als Stromversorger und/oder als Stromnetzbetreiber tätig wird. Wird der erzeugte Strom lediglich an einen großen Stromerzeuger veräußert (z.B. RWE, E.ON), ist die Verflechtung regelmäßig zu verneinen. Ein BHKW selbst ist zwar als Versorgungsbetrieb anzusehen (Rz. 8 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303) und kann demnach gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG mit weiteren Versorgungsbetrieben (z.B. Gas, Wasser, Wärme) zusammengefasst werden. Auch besteht zwischen einem Bäderbetrieb und einem BHKW als eigenständigem Versorgungsbetrieb regelmäßig eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung. Grds. reicht es für die Zusammenfassung eines BgA (Bäderbetrieb) mit einem weiteren, bereits zusammengefassten BgA (BHKW und übrige Versorgungsbetriebe) zwar aus, dass die Zusammenfassungsvoraussetzungen nur zwischen diesem Betrieb (dem Bad) und einem der zusammengefassten Betriebe (dem BHKW) vorliegen (sog. „Andockstelle“, vgl. Rz. 5 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303, und Tz. 14.4). Die Voraussetzung „von einigem Gewicht“ muss jedoch im Verhältnis zu dem zusammengefassten Betrieb vorliegen und ist u. E. zu verneinen, wenn weder eine Stromversorgungs- noch eine Netzbetriebssparte vorliegt. Auch eine Weiter-Zusammenfassung gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG eines Bad-BHKW-Betriebs mit einem zusammengefassten Versorgungsbetrieb (Gas, Wasser, Wärme) scheidet aus, weil der Zusammenfassung Bad-BHKW regelmäßig das Bad das Gepräge gibt (Rz. 6 und 8 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303).

Wird der Stadtwerke-Betrieb hingegen als Stromversorger und/oder Stromnetzbetreiber tätig, kann über ein BHKW eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht zu der Badsparte hergestellt werden. Da diesen nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefassten Betrieben (Bad, BHKW und Strom) regelmäßig der Stromversorgungs- bzw. Stromnetzbetrieb das Gepräge gibt, kann dann eine Weiterzusammenfassung mit den übrigen Versorgungsbetrieben (Gas, Wasser, Wärme) gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG erfolgen.

Die Anerkennung der Zusammenfassung eines reinen Stromnetzverpachtungsbetriebs, der gem. Rz. 12 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303, ein Versorgungsbetrieb ist, mit einem Badbetrieb aufgrund einer über ein BHKW hergestellten technisch-wirtschaftlichen Verflechtung scheitert ebenfalls an der Gewichtigkeit der Verflechtung. Dem

---

<sup>17</sup> vgl. Verfügung der OFD Frankfurt vom 27.07.1995, S 2706 A-16-St II 12

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

steht nicht entgegen, dass gem. Rz. 16 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303, für die Frage der Zusammenfassung eines Verpachtungs-BgA mit einem anderen Verpachtungs-BgA oder einem BgA i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG auf die Tätigkeit des Pächters abzustellen ist. Diese Regelung dient nur der maßgebenden Qualifizierung der Tätigkeit des Verpächters. Eine Zusammenfassung von Verpachtungsbetrieben ist weiterhin nach den Grds. von H 7 (Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art untereinander und mit anderen Betrieben gewerblicher Art) KStH 2008 nur bei Gleichartigkeit möglich.

Zweifel an einer technischen Verflechtung selbst bei vorhandener Stromversorgungs- respektive Stromnetzbetriebssparte bestehen jedoch in den Fällen, in denen der durch das BHKW erzeugte Strom vorrangig im Bäderbetrieb verbraucht werden soll und nur ein marginaler Teil überhaupt in das Netz des Stadtwerke-Betriebs zum allgemeinen Weiterverkauf eingespeist werden soll.

Die Kriterien für die Zusammenfassung von BgA wegen einer objektiv engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG werden *derzeit* zwischen den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder erörtert und sollen Gegenstand eines BMF-Schreibens werden.

*Bei der Zusammenfassung mittels eines Blockheizkraftwerks sind dabei stets die Verhältnisse des Einzelfalls maßgebend. Bei der Beurteilung des Einzelfalls sind insbesondere folgende Grundsätze zu beachten:*

- 1 Ein mobiles BHKW ist wie ein stationäres BHKW grundsätzlich geeignet, im Einzelfall die Zusammenfassung eines Bades (aber auch einer anderen Einrichtung, die Wärme und Strombedarf hat, z. B. eine Stadthalle) mit einem Energieversorgungs-BgA zu begründen. Maßstab für eine hinreichende tatsächlich technisch-wirtschaftliche Verflechtung der beiden Einrichtungen, die nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG zusammengefasst werden sollen, ist dabei die vom mobilen BHKW abgegebene Wärmemenge. Die Zusammenfassung setzt voraus, dass das mobile BHKW mehr als 50 % seiner Wärmeleistung im Jahr an das Bad abgibt. Die übrigen Zusammenfassungsvoraussetzungen müssen daneben auch erfüllt sein. Die Aufwendungen für das mobile BHKW in Zeiten, in denen es nicht bei der zusammenzufassenden Einrichtung (z. B. beim Bad) eingesetzt wird, sind für die Einkommensverrechnung der zusammenzufassenden Einrichtungen nach sachgerechtem Schlüssel auszuscheiden.*
- 2 Der Zusammenfassung eines Energieversorgungs-BgA mit einem Freibad-BgA mittels BHKW steht nicht entgegen, dass das Freibad nur in der Sommersaison für Badegäste geöffnet ist.*
- 3 Die bilanzielle Behandlung des BHKW ist kein für die Zusammenfassung nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG maßgebliches Kriterium.*
- 4 Als Energieversorgungs-BgA, der für die Zusammenfassung mit einem Bad-BgA mittels BHKW nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG geeignet ist, kommen nur Elektrizitätsversorgungsunternehmen i. S. d. § 3 Nummer 2d EEG (Endkunden-Versorger) oder Netzbetriebsunternehmen in Frage. Ist eine derartige Tätigkeit mit anderen Tätigkeiten in einem BgA zusammengefasst worden, ist nach den Grundsätzen von Rdnr. 5 des BMF-*

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

*Schreibens vom 12. November 2009, BStBl I S. 1303, zu prüfen, ob dies ein BgA- Elektrizitätsversorgungsunternehmen oder ein BgA-Netzbetrieb ist.*

- 5 Das Tatbestandsmerkmal der Gewichtigkeit ist bei beiden Einrichtungen, die nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG zusammengefasst werden sollen, zu prüfen. Soll ein Bad mittels BHKW mit einem Energieversorgungs-BgA zusammengefasst werden, ist aus Sicht des Bades das Merkmal der Gewichtigkeit erfüllt, wenn die vom BHKW erzeugte Wärme zu mindestens 80 % an das Bad geliefert wird. In Fällen eines mobilen BHKW ist der Schwellenwert in der Zeitspanne zu prüfen, in der das BHKW beim Bad betrieben wird. Aus Sicht des Energieversorgungs-BgA ist das Merkmal der Gewichtigkeit erfüllt, wenn die vom BHKW erzeugbare Stromkapazität (elektrisch installierte Leistung) den Eigenbedarf des Bades an Strom um mindestens 20 % übersteigt. Sind mehrere Bäder in einem Bad-BgA zusammengefasst, und soll dieser Bad-BgA mittels eines bei einem Bad betriebenen BHKW mit einem Energieversorgungs-BgA zusammengefasst werden, sind für die Frage, ob die vorstehenden Werte erreicht sind, die Grundsätze in den Rdnrn. 5 ff. des BMF-Schreibens 12. November 2009, BStBl I S. 1303, zu beachten.*
- 6 Die Höhe der Steuerersparnis ist kein Kriterium, welches das Tatbestandsmerkmal der Gewichtigkeit begründen kann.*
- 7 Die Frage, ob das BHKW wirtschaftlich ist, ist mittels VDI-Gutachten nachzuweisen. Sind in dem Gutachten Zahlungen Dritter (z. B. Erlöse nach dem EEG) oder Vorteile aus bestehenden Regelungen (z. B. Entlastungen bei der Stromsteuer) berücksichtigt worden, sind diese Einflüsse auf die Wirtschaftlichkeit nicht für Zwecke des § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG zu bereinigen.*
- 8 Die Zusammenfassung nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG mittels eines BHKW ist erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Inbetriebnahme des BHKW anzuerkennen.*
- 9 Vorgenannte Grundsätze gelten im Hinblick auf § 8 Absatz 9 bzw. § 15 Satz 1 Nummer 5 KStG entsprechend, wenn die „zusammenzufassenden“ Tätigkeitsbereiche in einer Eigengesellschaft oder in Eigengesellschaften betrieben werden.*
- 10 Die vorstehenden Grundsätze sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Auf Antrag wird es jedoch nicht beanstandet, wenn bei Zusammenfassungen, in denen die Inbetriebnahme des BHKW bis zum 31. Dezember 2015 erfolgt, die bisher geltenden Grundsätze zur Anwendung kommen.*

*Derzeit wird der Entwurf des BMF-Schreibens im Rahmen eines Stellungnahmeverfahrens mit den kommunalen Spitzenverbänden erörtert. Es bestehen keine Bedenken, auf der Grundlage des BMF-Entwurfs (einschließlich der vorgesehenen Übergangsregelung in Randziffer 10 Satz 2) verbindliche Auskünfte nach § 89 Abs. 2 AO zu erteilen, bei denen es um die Zusammenfassung von BgA wegen gegenseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung von einigem Gewicht geht.*

Eine enge wechselseitig wirtschaftlich-technische Verflechtung wird nicht auf Grund der so genannten **Löschwassertheorie** begründet. In diesen Fällen wird damit argumentiert, dass das in einem Bäderbetrieb bevorratete Wasser im Fall eines Brandes als Löschwasser-Reserve

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

genutzt wird, um so eine Verflechtung mit dem Wasserversorgungsbereich herzustellen.

Hierzu bleibt Folgendes festzuhalten:

- Nach § 1 Abs. 2 des Feuerschutz- und Hilfeleistungsg NRW ist die Löschwasserversorgung durch die jeweiligen Gemeinden sicherzustellen. Es handelt sich bei der Löschwasserversorgung also um eine hoheitliche (Pflicht-)Aufgabe der Gemeinden.
- Mit der Wasserversorgung unterhält eine Gemeinde einen BgA, § 4 Abs. 3 KStG.

Die zentrale Wasserversorgungsanlage einer Gemeinde dient dem Zweck, den Einwohnern der Gemeinde Trink- und Brauchwasser zu liefern.

Darüber hinaus gibt das Wasserwerk u.a. auch Wasser für Feuerlöschzwecke ab.

Einzig die Gemeinde ist für die Löschwasserversorgung verantwortlich. Sie wird entweder selbst Maßnahmen ergreifen oder im Zusammenhang mit der Erteilung von Baugenehmigungen oder Umsetzung von Erschließungsmaßnahmen den jeweiligen Grundstückseigentümern etwa Auflagen erteilen, mit denen eine ausreichende Löschwasserversorgung in dem zu untersuchenden Bereich gesichert werden kann.

Die Gemeinde hat zur Sicherstellung des Löschwasserbedarfs die Möglichkeit, auch auf das öffentliche Wasserversorgungsnetz in dem Maße zuzugreifen, wie die technische Beschaffenheit des Rohrnetzes dieses zulässt. Das Wasserwerk selbst ist jedoch nicht dazu verpflichtet, den vollen Löschwasserbedarf zu decken.

Reichen offene Wasserläufe etc. oder die technischen Einrichtungen der Wasserversorgungseinrichtung nicht für eine ordentliche Löschwasserversorgung aus, muss die Gemeinde prüfen, ob andere Deckungsmöglichkeiten vorhanden sind. Eine zusätzliche Deckungsmöglichkeit in diesem Sinne ist auch die Wasserentnahme aus einem Schwimmbecken. Dabei ist davon auszugehen, dass auch private Betreiber eines Schwimmbades die Entnahme von Wasser aus ihrem Bad zu Feuerlöschzwecken dulden müssen.

Allein die Möglichkeit, den Wasservorrat des Bäderbetriebes für Löschzwecke zu nutzen, stellt keine wirtschaftliche (Mit-)Nutzung des Bades durch den Bereich Wasserversorgung dar. Für den Fall, dass der Betrieb des Bades eingestellt werden würde, würde für die Sparte Wasserversorgung nicht die Notwendigkeit entstehen, zur Sicherstellung des Wasserversorgungsbetriebes eine vergleichbare "Ersatzmaßnahme" zu ergreifen.

Ebenso ist die so genannte **Durchspültheorie** nicht dazu geeignet, eine enge wechselseitig technisch-wirtschaftliche Verflechtung herzustellen. Dabei beruft man sich darauf, dass durch das Befüllen des Bades ein entsprechender Wasserdurchsatz durch das Rohrleitungssystem des Wasserversorgungsbetriebes entsteht, der Ablagerungen und Keimbildungen in den Rohren vermindere. Dies ist jedoch durch den üblichen Wasserdurchsatz der Endverbraucher (zu denen der Badbetrieb auch rechnet) bereits gegeben. Ein zusätzlicher Effekt ist nicht in ausreichendem Maße erkennbar.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Darüber hinaus muss die enge wechselseitig technisch-wirtschaftliche Verflechtung nach allgemeiner Verkehrsanschauung **von einigem Gewicht** sein. Allgemeine Grundsätze, die das Merkmal der Gewichtigkeit erfüllen, sind bislang vom BFH nicht formuliert worden. Mit dem Begriff der „Gewichtigkeit“ wird deren „Bedeutsamkeit“ umschrieben. Diese muss nach allgemeiner Verkehrsanschauung zwar nicht von herausragender aber dennoch von erkennbarer Relevanz sein. Eine nur geringfügige Bedeutung der wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Beziehungen reicht für den Begriff „von einigem Gewicht“ somit nicht aus.

In den Fällen, in denen eine Zusammenfassung auf Grund der Löschwasser- oder der Durchspültheorie anerkannt wurde, ist zumindest für die Zukunft zu prüfen, ob eine Zusammenfassung nach den oben dargestellten Grundsätzen auf Grund einer anzuerkennenden wirtschaftlich-technischen Verflechtung gegeben ist. Sollte dies nicht der Fall sein, ist unter Rücksprache mit dem zuständigen GKBP-FA und der OFD NRW die verbindliche Auskunft für die Zukunft zu widerrufen.

### **14.3 Zusammenfassung von Querverbundunternehmen**

Die Zusammenfassung mehrerer Versorgungsbetriebe und die Zusammenfassung von Versorgungs- und Verkehrs- sowie Hafen- und Flughafenbetriebe einer jPdöR sind von der höchstichterlichen Rechtsprechung auch ohne wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung anerkannt worden, da die in ihnen geübten Betätigungen dem gleichen Gedanken, nämlich der Versorgung der Bevölkerung, untergeordnet sind, vgl. BFH vom 08.11.1989, BStBl II 1990 S. 242. In diesen Fällen werden die Voraussetzungen der Zusammenfassung als gegeben unterstellt, vgl. H 7 „Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art – Nicht gleichartige Betriebe gewerblicher Art“ KStH 2008, § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. Absatz 3 KStG.

Als Querverbundunternehmen gelten:

- **Versorgungsbetriebe<sup>18</sup>**  
**z.B.: Wasser-, Gas-, Elektrizitäts- und Fernheizwerke**

Versorgungsbetriebe i.S.d. § 4 Absatz 3 KStG sind nur Einrichtungen im Bereich der Wasser-, Gas-, Elektrizitäts- oder Wärmeversorgung. Ihre Tätigkeit muss der Versorgung der Bevölkerung dienen. Erfasst werden sämtliche Wertschöpfungsstufen (Erzeugung, Transport und Handel bzw. Vertrieb). Für die Einordnung als Versorgungsbetrieb ist es ausreichend, dass die Einrichtung nur eine oder einige der Wertschöpfungsstufen umfasst.

§ 4 Absatz 3 KStG erfasst nur Tätigkeiten, die bis zur Übergabe an den Endkunden anfallen. Tätigkeiten, die in Folge der Verwendung des Wassers, der Energie oder der Wärme beim Endkunden anfallen, sind von § 4 Absatz 3 KStG nicht erfasst. Hierunter fallen insbesondere Dienstleistungen im Bereich der Wartung von Kundenanlagen oder der Betrieb einer Anlage *des Kunden* beim Kunden (sog. *Betriebsführungs-Contracting*) sowie der Energieberatung. Diese Tätigkeiten führen grundsätzlich zu einem gesonderten BgA, der ggf. nach den übrigen Voraussetzungen des § 4 Absatz 6 KStG mit dem Versorgungs-

<sup>18</sup> Ein unter die Verpackungsverordnung fallender Betrieb stellt, obwohl er Grundbedürfnisse der Bevölkerung abdeckt, indem er der Entsorgung und Verwertung von Abfällen und Wertstoffen dient, keinen Versorgungsbetrieb im engeren Sinne dar, vgl. BFH vom 08.11.1989 (BStBl II 1990 S. 242)

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

BgA oder anderen BgA zusammengefasst werden kann. *Errichtet hingegen der Energieversorger die Anlage im eigenen Namen und betreibt er sie auf eigene Rechnung beim Kunden (sog. Anlagen-Contracting), so liegt eine reine Wärmelieferung an den Kunden vor, die als Versorgungstätigkeit einzustufen ist.*

- **Verkehrsbetriebe**  
z.B.: der Betrieb von Bussen, Hoch-, Straßen- und Untergrundbahnen, Schiffen, Fähren, Parkhäusern
- **Hafenbetriebe**  
z. B.: Seehäfen, Binnenhäfen, Fischereihäfen, Yachthäfen (nicht dazu gehören Wasserwanderrastplätze und bloße stegartige Anlegestellen für Sportgeräte, wie Kanus, Kajaks, Ruderboote etc.).
- **Flughafenbetriebe**

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

**Tabellarische Darstellung**

	<b>Verkehrs- betrieb</b>	<b>Versor- gungsbe- trieb</b>	<b>Flughafen- und Hafen- betriebe</b>	<b>Bäder</b>	<b>Tiefgara- ge*<sup>3</sup></b>	<b>Fremden- verkehrs- BgA</b>
<b>Verkehrs- betrieb</b>	ja	ja* <sup>1</sup>	ja* <sup>1</sup>	nein	ja	nein
<b>Versor- gungsbe- trieb</b>	ja* <sup>1</sup>	ja	ja	ja* <sup>2</sup>	ja	nein
<b>Flughafen- und Hafen- betriebe</b>	ja* <sup>1</sup>	ja	ja	nein	ja	nein
<b>Bäder</b>	nein	ja* <sup>2</sup>	nein	ja	nein	nein* <sup>4</sup>
<b>Tiefgara- ge*<sup>3</sup></b>	ja	ja	ja	nein	ja	nein
<b>Fremden- verkehrs- BgA</b>	nein	nein	nein	nein* <sup>4</sup>	nein	ja

\*

- 1 Die Zusammenfassung von Verkehrs- und Versorgungsbetrieben ist körperschaftsteuerlich gem. H 7 (Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art) KStH 2008 und § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG zulässig (sog. kommunaler Querverbund). § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV i.d.F. des JStG 2009 stellt klar, dass für den Umfang des Unternehmens § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG entsprechend anzuwenden ist. Somit ist die Zusammenfassung auch gewerbesteuerlich zulässig. Die Gewinnerzielungsabsicht ist ausschließlich anhand der Ergebnisse des zusammengefassten BgA zu prüfen.  
§ 2 Abs. 1 GewStDV gilt nach § 36 Abs. 2 GewStDV auch für Veranlagungszeiträume vor 2009.

- 2 Die enge wechselseitige technisch - wirtschaftliche Verflechtung wird in der Regel erreicht über:

♦ Blockheizkraftwerke (BHKW) (Ausgleich des Überdrucks des Heizkraftwerkes und Übernahme des erwärmten Wassers durch das Schwimmbad).

- 3 Eine öffentlich betriebene Tiefgarage stellt einen Verkehrsbetrieb dar, BFH vom 08.11.1989, BStBl II 1990 S. 242, ebenso bewachte Parkplätze und Parkhäuser.

- 4 Eine enge gegenseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung liegt nicht vor, FG Rheinland-Pfalz vom 18.07.1997, 3 K 2226/93.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**14.4 Kettenzusammenfassung und Mitschlepptheorie**

Bisher haben wir die Auffassung vertreten, dass eine kettenförmige Zusammenfassung, bei der der BgA 1 mit dem BgA 2 und der BgA 2 mit dem BgA 3 verbunden ist, nicht zulässig ist. Die Verflechtungsvoraussetzungen sollten vielmehr zwischen sämtlichen BgA, deren Ergebnisse miteinander verrechnet werden sollen, unmittelbar vorliegen.

An dieser Rechtsauffassung wird nach Ergehen des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303 nicht mehr festgehalten werden.

Das BMF-Schreiben enthält zu kettenförmigen Zusammenfassungen von BgA die folgenden Aussagen (Rz. 5 und 6):

„Sind BgA nach einem Tatbestand zusammengefasst worden, so kann für diesen zusammengefassten BgA gesondert geprüft werden, ob er mit einem anderen, ggf. auch zusammengefassten BgA, weiter zusammengefasst werden kann. Für die Zusammenfassung eines BgA mit einem anderen zusammengefassten BgA oder einer Einrichtung, die mehrere Betriebe umfasst, reicht es aus, wenn die Zusammenfassungsvoraussetzungen nur zwischen diesem BgA und einem der „BgA“ des zusammengefassten BgA oder einem der Betriebe der Einrichtung vorliegen. In den Fällen des § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG muss die Voraussetzung „von einigem Gewicht“ jedoch im Verhältnis zum zusammengefassten BgA vorliegen.

Soll ein nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefasster BgA nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nr. 3 KStG mit einem anderen BgA weiter zusammengefasst werden, setzt dies voraus, dass beide BgA als Verkehrs- oder Versorgungs-BgA anzusehen sind, d. h. von dem jeweiligen Tätigkeitsbereich geprägt sind. Soll ein nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nr. 2 oder 3 KStG zusammengefasster BgA nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nr. 1 KStG mit einem anderen BgA weiter zusammengefasst werden, setzt dies voraus, dass beide BgA als gleichartig anzusehen sind.“

Für die Beurteilung der Zulässigkeit einer kettenförmigen Zusammenfassung kommt es somit zum einen auf den aktuellen „Zustand“ der BgA an (Einzel-BgA oder bereits zusammengefasste BgA), zum anderen kann auch die zeitliche Reihenfolge der einzelnen Zusammenfassungen die Zulässigkeit maßgeblich beeinflussen.

**Beispiel:<sup>19</sup>**

Die Kommune A unterhält ein Hallenbad, ein Freibad und einen Versorgungsbetrieb als jeweils eigenständige BgA. Bei dem Hallenbad befindet sich ein Blockheizkraftwerk, das zu einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht mit dem Versorgungsbetrieb führt.

Fasst die Kommune zunächst die Bäder als gleichartige BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG zusammen, kann sie später den zusammengefassten Bäderbetrieb mit dem Versorgungsbetrieb weiter zusammenfassen, wenn die Voraussetzung „Verflechtung von einigem Gewicht“ im Verhältnis zu dem zusammengefassten BgA vorliegt (Rz. 5 des BMF-

---

<sup>19</sup> vgl. Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Rz. 134 zu § 4 KStG

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303).

Fasst die Kommune jedoch zunächst den Versorgungs- und den Hallenbad-BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammen, könnte das Freibad später nur dann mit diesem zusammengefassten BgA weiter zusammengefasst werden, wenn es mit diesem gleichartig wäre. Das ist jedoch nicht der Fall, wenn dem zusammengefassten Hallenbad-Versorgungs-BgA der Versorgungsbetrieb das Gepräge gibt (Rz. 6 des BMF-Schreibens). Eine Weiterzusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG scheidet aus, da zwischen dem zusammengefassten Hallenbad-Versorgungs-BgA und dem Freibad keine technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht.

Welche Maßstäbe für die Beurteilung des „Gepräges“ im o.g. Sinne heranzuziehen sind, wird durch das BMF-Schreiben nicht vorgegeben und ist bisher noch offen.

Vgl. Rz. 5-9 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

**14.5 Zusammenfassung von Verpachtungs-BgA**

Für die Frage, ob ein Verpachtungs-BgA mit einem anderen Verpachtungs-BgA oder einem BgA i.S.d § 4 Abs. 1 KStG zusammengefasst werden kann, ist nicht auf die Verpachtungstätigkeit, sondern auf die Tätigkeit des Pächters abzustellen.

Vgl. Rz. 16 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

Diese Regelung dient aber nur der maßgebenden Qualifizierung der Tätigkeit des Verpächters. Eine Zusammenfassung von Verpachtungsbetrieben ist weiterhin nach den Grundsätzen von H 7 „Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art untereinander und mit anderen Betrieben gewerblicher Art“ KStH 2008 nur bei Gleichartigkeit möglich.

**14.6 Zusammenfassung von Einrichtungen unterhalb der Gewichtsgrenze**

Die Zusammenfassung von Einrichtungen, die nach den in R 6 Abs. 5 KStR 2004 genannten Kriterien mangels wirtschaftlichen Gewichts keinen BgA darstellen, und die Zusammenfassung solcher Einrichtungen mit BgA ist unter den gleichen Voraussetzungen zulässig, wie die Zusammenfassung von BgA.

R 7 Abs. 1 S 2 KStR 2004 lässt sich nicht im Umkehrschluss entnehmen, dass eine Zusammenfassung solcher Einrichtungen nur dann möglich ist, wenn diese gleichartig sind. Auch durch die gesetzliche Neuregelung in § 4 Abs. 6 KStG ist insoweit keine Einschränkung der Zusammenfassungsmöglichkeiten eingetreten.

**14.7 Besteuerung zusammengefasster BgA / Verlustverrechnung**

Da durch die Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG bei BgA, die begünstigte Dauerverlustgeschäfte gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG ausüben, keine vGA anzusetzen sind, werden regelmäßig erhebliche steuerliche Verlustvorträge angesammelt.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Die einkommensteuerlichen Vorschriften zum Verlustabzug gem. § 10 d EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG gelten auch für BgA. Folglich sind Verluste, die sich während der Zeit der Zusammenfassung ergeben, uneingeschränkt mit Gewinnen aus der Zeit der Zusammenfassung verrechenbar (vgl. § 8 Abs. 8 Satz 1 KStG).

§ 8 Abs. 8 Sätze 2 - 4 KStG regelt, dass in einem bestimmten BgA erzielte Verluste nur von diesem BgA genutzt werden können. Kommt es zu Zusammenfassungen verschiedener Betriebe (entweder von zwei bisher eigenständigen BgA oder von einem zusammengefassten BgA mit einem dritten eigenständigen BgA) oder werden diese wieder getrennt, so wird ein bisheriger Verlustvortrag festgeschrieben. Eine Nutzung in einem anderen Betrieb ist nicht möglich (vgl. BT-Drucksache 16/11108, Seite 27). Auch ein Rücktrag von Verlusten des zusammengefassten BgA auf die einzelnen BgA vor Zusammenfassung ist unzulässig.

Die Einschränkungen gelten jedoch nicht bei der Zusammenfassung von gleichartigen BgA (§ 8 Abs. 8 Satz 5 KStG).

**Beispiel 1 (Verlustvortrag):**

Der BgA Schwimmbad, dessen vortragsfähiger Verlust zum 31.12.2009 auf 3,5 Mio. € festgestellt worden ist, wird mit steuerlicher Wirkung (die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG liegen vor) zum 01.01.2010 mit einem Energieversorgungsbetrieb zusammengefasst. Der zusammengefasste BgA erzielte in 2010 einen Gewinn von 200.000 €. Zu diesem Ergebnis hat das Schwimmbad einen Verlust von 400.000 € beigesteuert.

Gem. § 8 Abs. 8 Satz 2 KStG darf der nicht ausgeglichene Verlust des BgA Schwimmbad zum 31.12.2009 aus der Zeit vor der Zusammenfassung mit dem Energieversorgungsbetrieb nicht auf das Ergebnis des zusammengefassten BgA vorgetragen werden. Der Verlustvortrag wird „eingefroren“ und kann nach Maßgabe des § 10d EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, den der BgA Schwimmbad nach Beendigung der Zusammenfassung erzielt.

**Beispiel 2 (Verlustrücktrag):**

Eine Stadt errichtet in 2010 ein Schwimmbad und fasst den Schwimmbadbetrieb zulässigerweise nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG wegen einer nachgewiesenen wechselseitigen wirtschaftlich-technischen Verflechtung mit dem Energieversorgungsbetrieb zusammen, der schon seit Jahren Gewinne erzielt. Der zusammengefasste BgA erzielt in 2010 einen Verlust von 100.000 €. Dieser Betrag setzt sich aus einem Gewinn des Energieversorgungsbetriebs von 200.000 € und einem Verlust aus dem Betrieb des Schwimmbads von 300.000 € zusammen.

Gem. § 8 Abs. 8 Satz 3 KStG ist der Verlustrücktrag auf das Ergebnis des Energieversorgungsbetriebs aus dem vorangegangenen Veranlagungszeitraum nicht zulässig. Der Verlust i. H. v. 100.000 € ist vorzutragen und kann mit zukünftigen positiven Ergebnissen des zusammengefassten BgA verrechnet werden.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Während nach bisheriger BFH-Rechtsprechung (vgl. Urteil vom 04.12.1991, BStBl II 1992 S. 432), die bis zur Anwendung der gesetzlichen Neuregelung weiterhin Gültigkeit entfaltet, eine Verlustverrechnung ausschließlich tätigkeitsbezogen und somit auch über die zeitlichen Grenzen einer Zusammenfassung hinaus möglich war, schränkt das JStG 2009 den Verlustabzug in Anlehnung an die zeitliche Zusammenfassung und Trennung von BgA ein, wobei ein nicht genutzter Verlustvortrag jedoch nicht untergeht, sondern in derselben „Tätigkeitszusammenfassung“, in der er entstanden ist, zu späterem Zeitpunkt wieder nutzbar wird.

**Beispiel 3: Verlustverrechnung nach bisheriger BFH-Rechtsprechung**

Der BgA Stadtwerke (bisher gewinnträchtig, kein festgestellter Verlustvortrag) wird zum 01.01.2005 mit dem BgA ÖPNV zusammengefasst. Im Jahr 2005 erzielt der zusammengefasste BgA einen Verlust i. H. v. 300.000 €, der zu 100.000 € auf den Stadtwerke Betrieb und zu 200.000 € auf den ÖPNV entfällt.

Gem. BFH-Urteil vom 04.12.1991, a.a.O., kann der Verlust i. H. v. 100.000 € auf das Ergebnis des BgA Stadtwerke des Veranlagungszeitraums 2004 zurückgetragen werden.

Ab Veranlagungszeitraum 2009 ist diese Lösung nicht mehr möglich, da § 8 Abs. 8 Satz 3 KStG den Verlustrücktrag des zusammengefassten Betriebs auf die einzelnen BgA vor Zusammenfassung verbietet.

Vgl. Rz. 64-65 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

Zur maschinellen Umsetzung vgl. Tz. 31.5.1.

**14.7.1 Zeitliche Anwendung**

§ 8 Abs. 8 KStG ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. Der zum 31.12.2008 für einen zu diesem Zeitpunkt bereits zusammengefassten BgA festgestellte Verlustvortrag gilt als in diesem BgA entstanden (§ 34 Abs. 6 Sätze 7 - 8 KStG).

## **15 Zusammenfassung von mehreren Tätigkeiten in Kapitalgesellschaften**

### **15.1 Ausgangslage vor 2009**

Die Zusammenfassung mehrerer BgA in Kapitalgesellschaften ist grundsätzlich steuerlich anzuerkennen und stellt keine missbräuchliche Gestaltung i.S.d. § 42 AO dar, vgl. BFH vom 14.07.2004, BFH/NV 2004 S. 1689, und zuletzt BFH vom 22.08.2007, BStBl II 2007 S. 961. Zu beachten ist, dass die Zusammenfassung klassischer Verlustbetriebe mit Gewinnbetrieben in VZ bis einschließlich 2008 eine vGA begründen kann, vgl. R 7 Abs. 2 Satz 3 KStR 2004. Für die Beurteilung, ob ein Verlust- oder Gewinnbetrieb vorliegt, ist der jeweilige Betriebsteil isoliert zu betrachten, vgl. Niedersächsisches FG vom 20.11.2001, EFG 2002 S. 727.

Betrachtet man die Betriebsteile einzeln und handelt es sich jeweils um Verlustbetriebe, so führt eine Zusammenfassung lediglich zu einer Summierung der in den einzelnen Betrieben erwirtschafteten Verluste, so dass die Zusammenfassung steuerrechtlich zulässig ist, vgl. Niedersächsisches FG vom 20.11.2001 EFG 2002 S. 727.

Ein Gewinn- und Verlustausgleich über eine Kapitalgesellschaft führt dann nicht zur Prüfung einer vGA, wenn die einzelnen Betriebe als BgA hätten zusammengefasst werden können, R 7 Abs. 2 Sätze 1 und 2 KStR 2004.

Abzustellen ist deshalb stets auf die hypothetische Betrachtung, wie eine Einzelbesteuerung bei einer jPdöR erfolgen würde. Entsprechendes gilt auch dann, wenn die Ergebnisse durch andere Gestaltungsformen (z.B. Organschaften) ebenfalls zusammengefasst werden, R 7 Abs. 2 Satz 4 KStR 2004.

Mit Urteil vom 22.08.2007, BStBl II 2007 S. 961, hat der BFH entschieden, dass die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer jPdöR im Interesse der Gesellschafterin ohne schuldrechtlichen Verlustausgleich derselben mindestens in Höhe der laufenden Verluste zu einer vGA an die Gesellschafterin führt.

Da bei uneingeschränkter Anwendbarkeit der Urteilsgrundsätze der kommunalen Querfinanzierung ein Ende gesetzt worden wäre (durch die Annahme einer vGA i. H. d. Verluste aus der Dauerverlusttätigkeit unabhängig von der Frage der Zulässigkeit der Zusammenfassung der Tätigkeiten gem. R 7 KStR 2004 und H 7 KStH 2008 wäre eine Verrechnung der Verluste mit anderweitigen Gewinnen in keinem Fall mehr möglich), hat die Finanzverwaltung auf die Rechtsprechung bereits mit BMF-Schreiben vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905, reagiert, die Grundsätze des BFH-Urteils z. T. für nicht anwendbar erklärt (vgl. auch Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 21.08.2008 – S 2742 – 1013 – St 134 (Rhld) und S 2742 – 196 – St 13 – 33 (MS)) und so die bisherige steuerliche Behandlung des Querverbands im Hinblick auf eine zukünftige gesetzliche Regelung sichergestellt und weiterhin für anwendbar erklärt.

Soweit in einer Kapitalgesellschaft Tätigkeiten zusammengefasst wurden, die auch als BgA hätten zusammengefasst werden dürfen (R 7 KStR 2004, H 7 KStH 2008), führt die Ausübung der dauerdefizitären Tätigkeit weiterhin nicht zur Annahme einer vGA. Etwas anderes gilt, wenn die Tätigkeiten als BgA nicht hätten zusammengefasst werden dürfen. Dann sind regelmäßig die Rechtsfolgen der vGA zu ziehen.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts****Beispiel:**

Die städtische Holding-GmbH (H) ist 100%iger Gesellschafter der dauerdefizitären Bäder-GmbH (B) und der Stadtwerke-GmbH (S). Es bestehen zu beiden Tochtergesellschaften Ergebnisabführungsverträge. Eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung, z.B. über ein Blockheizkraftwerk, existiert nicht. B erwirtschaftet einen strukturellen Verlust von 1 Mio. €; S erzielt einen strukturellen Gewinn von 6 Mio. € (Fall des o.a. BFH-Urteils).

Es ist eine verdeckte Gewinnausschüttung der Holding-GmbH an die Trägerkörperschaft von 1 Mio. € anzunehmen.

**Abwandlung:**

Es besteht eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung. B erwirtschaftet einen strukturellen Verlust von 800.000 €, S erzielt einen strukturellen Gewinn von 500.000 €. In den Organkreis wird nunmehr auch der Gewinn aus der Abfallwirtschafts-GmbH (A) in Höhe von 200.000 € organschaftlich mit einbezogen. Gesellschaftszweck der A ist die Entsorgung von Industriemüll.

Die Industriemüllentsorgung ist keine mit dem Bäderbetrieb vergleichbare Tätigkeit und könnte damit steuerlich nicht im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art mit den anderen Tätigkeiten (insbesondere den Bädern) zusammengefasst werden. Aufgrund der organschaftlichen Einbeziehung kommt es zum Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung der Holding-GmbH an die Trägerkörperschaft in Höhe des nach isolierter - weil zulässiger - Ergebnisverrechnung des Bäder-Verlustes mit dem Stadtwerke-Gewinn verbleibenden Verlustes (300.000 €). Im Ergebnis unterliegt somit der Gewinn aus der Industriemüllentsorgung der Besteuerung.

Von Beraterseite wird zunehmend argumentiert, dass die durch das JStG 2009 eingefügte und auch für VZ vor 2009 anwendbare Neuregelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG (vgl. Tz. 13.4), die die Rechtsfolgen der vGA bei Kapitalgesellschaften bei der Ausübung von begünstigten Dauerverlustgeschäften unter bestimmten Voraussetzungen ausschließt, es für die Vergangenheit (und vor Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG (vgl. Tz. 15.2), der erst ab VZ 2009 gilt) ermögliche, Tätigkeiten in einer Kapitalgesellschaft oder vergleichbaren Gestaltungen zusammenzufassen, die als BgA nicht hätten zu einem BgA zusammengefasst werden dürfen. Die Rechtsfolgen der vGA sollen auch bei diesen Gestaltungen nicht zu ziehen sein, wenn es sich bei dem Verlustgeschäft um ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft handelt. Infolgedessen sei es bis einschließlich VZ 2008 nunmehr möglich, die Ergebnisse aus verschiedenen Gewinn- und Verlusttätigkeiten unabhängig von der Erfüllung der Zusammenfassungsgrundsätze ertragsteuerlich wirksam zu verrechnen.

Dieser Rechtsauffassung ist nicht zu folgen, vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 22.01.2010 – S 2706 – 1015 – St 134 (Rhld) und S 2706 – 136 – St 13 – 33 (MS).

Wurden in einer Kapitalgesellschaft oder in vergleichbaren Gestaltungen in Veranlagungszeiträumen vor 2009 Gewinn- und Verlusttätigkeiten zusammengefasst, die in einem BgA nicht hätten zusammengefasst werden dürfen, ist die steuerliche Ergebnisverrechnung entsprechend

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

den Ausführungen unter Punkt 4 der Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 21.08.2008 – S 2742 – 1013 – St 134 (Rhld) und S 2742 - 196 - St 13 – 33(MS) weiterhin durch den Ansatz einer vGA zu versagen (zur Höhe der vGA vgl. Rz. 52 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303, und Tz. 13.6).

R 7 Abs. 2 KStR 2004 sowie die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905 sind insoweit weiter anzuwenden. Dies gilt auch dann, wenn es sich bei der Verlusttätigkeit um ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG handelt.

§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG hindert den Ansatz einer vGA nicht. Aus dem Gesetzgebungsverfahren und der Systematik des § 8 Abs. 7 KStG ergibt sich, dass § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG vor der zeitlichen Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG nur

- Eigengesellschaften, die eine Tätigkeit ausüben und
- Eigengesellschaften, die Tätigkeiten ausüben, die zulässigerweise nach der bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2008 geltenden Verwaltungsauffassung (vgl. R 7 Abs. 2 KStR 2004) zusammengefasst werden dürfen,

erfasst (siehe dazu Schreiben des BMF vom 17.11.2009 – IV C 7 – S 2706/08/10004).

Nur in diesen Fällen werden die Rechtsfolgen der vGA aus der Übernahme einer Verlusttätigkeit in Veranlagungszeiträumen vor 2009 nicht gezogen (vgl. dazu Punkt 1 und 3 der Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 21.08.2008 und Verfügung vom 22.01.2010 – S 2706 – 1015 – St 134 (Rhld) und S 2706 – 136 – St 13 – 33(MS)).

Die Frage der rückwirkenden Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG war bereits Gegenstand mehrerer Finanzgerichtsverfahren.

Das FG Düsseldorf hat mit Urteil vom 09.03.2010, EFG 2010 S. 1443, die Rechtsfolgen der vGA für Verluste einer Eintätigkeitsgesellschaft aus einer hoheitlichen Tätigkeit (Boden- und Siedlungspolitik) auch für die Veranlagungszeiträume 1993 bis 1996 wegen der rückwirkenden Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG ausgeschlossen.

Das FG Köln hatte in seinem Urteilsfall vom 09.03.2010, EFG 2010 S. 1345, eine - auch aus Verwaltungssicht - zulässige Zusammenfassung eines Verkehrs- und Versorgungsbetriebs in der Rechtsform einer GmbH zu beurteilen. Die Rechtsfolgen der vGA für die Verkehrsverluste in den Veranlagungszeiträumen 1998-2000 wurden unter Hinweis auf § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG nicht gezogen. Daneben hat das FG Köln dargelegt, dass die gesetzliche Festschreibung des steuerlichen Querverbands keine neue Beihilfe i.S.d. Artikels 107 Abs. 1 AEUV darstellt. Unter Zugrundelegung der Gesetzesbegründung und der Literaturmeinung sieht das FG Köln in den gesetzlichen Regelungen zum Querverbund nur eine Umgestaltung von Verwaltungsvorschriften, die keine materielle Änderung und somit keine Umgestaltung einer Beihilferegulierung zur Folge hat.

Während diese beiden Urteile die o. a. Verwaltungsmeinung bestätigen bzw. dieser nicht zuwider laufen, hat das Sächsische Finanzgericht mit Urteilen vom 09.12.2010, Az. 1 K 184/07, und vom 15.12.2010, Az. 4 K 635/08, die Rechtsprechungsgrundsätze der FG Düsseldorf und Köln auch für aus Verwaltungssicht unzulässige Zusammenfassungen von dauerdefizitären mit gewinnträchtigen Tätigkeiten in der Rechtsform einer GmbH fortgeführt.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

In dem Urteilsfall vom 09.12.2010, EFG 2010 S. 1345, wandte sich die Klägerin - eine Stadtwerke GmbH, die neben Versorgungstätigkeiten einen Freizeitpark betreibt - für das Jahr 1998 gegen den Ansatz von vGA wegen der erzielten Verluste aus dem Betrieb des Freizeitparks. Diese Verluste hatte die Klägerin mit den Ergebnissen der übrigen Tätigkeiten verrechnet. Die Klägerin war der Auffassung, dass die vGA nicht angesetzt werden dürfe, da § 8 Absatz 7 KStG n. F. zu beachten sei.

Das Sächsische Finanzgericht hat im Urteil diese Auffassung geteilt. Die in Rede stehende Tätigkeit falle unter die Neuregelung des § 8 Abs. 7 KStG; dieser finde rückwirkende Anwendung auch für das Streitjahr. Eine Zusammenfassung der Ergebnisse der einzelnen Betriebe innerhalb der GmbH sei unabhängig davon anzuerkennen, ob es sich um Versorgungsbetriebe i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG handele oder ob zwischen ihnen eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung gegeben sei. Zudem stellten die Neuregelungen keine neue Beihilfe i.S.d. Artikels 108 Absatz 3 AEUV dar.

Auf die Nichtzulassungsbeschwerde des zuständigen Finanzamtes hat der BFH die Revision zugelassen (Az. I R 58/11). *Das Revisionsverfahren wurde durch Rücknahme der Klage 2 Tage vor der mündlichen Verhandlung beendet, so dass das Urteil als nicht ergangen gilt. Nach einem Rundschreiben des Deutschen Städtetages zum Verfahrensausgang vom 12.11.2013 war „nicht auszuschließen, dass eine ungünstige Entscheidung zur Übergangsregelung auch Rückwirkungen auf weitere Elemente des steuerlichen Querverbands hätte nehmen können. Mit der Abwendung dieses Revisionsverfahrens ist ein wesentlicher Schritt zur endgültigen Bewältigung der v.g. Übergangsproblematik und damit zur langfristigen Absicherung des steuerlichen Querverbands gelungen.“*

In dem zweiten Urteilsfall vom 15.12.2010, (Az. 4 K 635/08) hat das sächsische FG die Rechtsfolgen der vGA für Verluste aus der Abschreibung und dem Abgang der Straßenbeleuchtungsanlagen (= hoheitliche Tätigkeit) einer ansonsten auf dem Versorgungssektor tätigen GmbH aufgrund der rückwirkend anwendbaren gesetzlichen Regelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG in den VZ 2000-2003 ebenfalls verneint.

Die Revision wurde nicht zugelassen. Gegen diese Entscheidung hat die Finanzverwaltung Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt. *Der BFH hat die Beschwerde mit Beschluss vom 25.01.2012, BFH/NV 2012 S. 1003 als unbegründet verworfen, weil das Finanzamt als beklagte Behörde der Einlassung der Klägerin, sie habe zu keinem Zeitpunkt vertreten, dass die Verluste aus dem Bereich Straßenbeleuchtung mit den Gewinnen aus der Versorgungssparte verrechnet werden könnten, nicht entgegengetreten sei.*

Auf Antrag der Steuerpflichtigen kann in den o.g. Fällen der unzulässigen Zusammenfassung von Gewinntätigkeiten und begünstigten Dauerverlusttätigkeiten in einer Eigengesellschaft einer jPdÖR oder durch vergleichbare Gestaltungen (z.B. Organschaft) auch bereits in Veranlagungszeiträumen vor 2009 "allein" auf die Ergebnisverrechnung verzichtet werden und vom Ansatz der vGA abgesehen werden. Die Verluste aus den Dauerverlusttätigkeiten erhöhen dann zwar nicht als vGA das Einkommen der Gesellschaft und es ist auch kein Zufluss der vGA bei der jPdÖR als Anteilseignerin anzunehmen. Eine Verrechnung der Verluste mit den Ergebnissen der Gewinntätigkeit(en) findet gleichwohl nicht statt.

Die Ergebnisse aus den Gewinntätigkeiten unterliegen der Körperschaftsteuer.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Die Verluste aus den Dauerverlusttätigkeiten sind gem. § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen und finden Eingang in den Verlust-Anfangsbestand der entsprechenden Sparte(n) gem. § 34 Abs. 6 Satz 10 KStG für den Veranlagungszeitraum 2009. Die Verlustfeststellung ist personell durchzuführen.

Ab VZ 2009 kommt die durch das JStG 2009 eingefügte Spartenrechnung zur Anwendung.

**15.2 Spartenrechnung gem. § 8 Abs. 9 KStG i.d.F. des JStG 2009****15.2.1 Allgemeines**

Die Regelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG, die die Rechtsfolgen der vGA für bestimmte Dauerverlustgeschäfte von „öffentlichen Gesellschaften“ ausschließt, wird ab VZ 2009 (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG) durch § 8 Abs. 9 KStG, der eine sog. Spartentrennung vorsieht, flankiert.

Die Regelung gilt nur für

- Mehrtätigkeits-Gesellschaften, die
- mind. ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft betreiben und
- die Tatbestände des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG erfüllen.

Ist ein Merkmal nicht erfüllt, kommt die Spartenrechnung nicht zur Anwendung.

Vgl. Rz. 66 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

**15.2.2 Sparteneinteilung**

Mit der Ausübung mehrerer verschiedener Tätigkeiten in einer Kapitalgesellschaft kommt es zur Zusammenfassung dieser Tätigkeiten bei einem Steuerpflichtigen. Diese Zusammenfassung ist unter Beachtung der Grundsätze des § 4 Absatz 6 KStG bei der Spartenbildung zwingend zu berücksichtigen.

Bei der Zusammenfassung von BgA hat die jPdöR ein Wahlrecht, ob und wie sie die einzelnen BgA zusammenfasst.

Mit der Zuweisung verschiedener Tätigkeiten in eine Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft hat die jPdöR entschieden, dass sie die Tätigkeiten in der Gesellschaft zusammengefasst erbringen will. Für steuerliche Zwecke muss in der Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft daher eine nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 6 KStG größtmögliche steuerliche Zusammenfassung der Tätigkeiten Berücksichtigung finden.<sup>20</sup>

§ 8 Abs. 9 KStG nennt 3 Gruppen von Sparten:

- Gruppe 1: hoheitliche Dauerverlustgeschäfte
- Gruppe 2: zusammenfassbare Tätigkeiten und wirtschaftliche Dauerverlustgeschäfte
- Gruppe 3: übrige Tätigkeiten.

<sup>20</sup> vgl. Pinkos, DStZ 2010 Nr. 4, S. 103

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

In Gruppe 1 und Gruppe 2 ist für jede Tätigkeit eine gesonderte Sparte zu bilden, wobei zusammenfassbare Tätigkeiten eine einheitliche Sparte bilden.

Tätigkeiten, die der Gruppe 3 zuzuordnen sind, bilden eine einheitliche Sparte. In diese Sparte sind auch Geschäfte einzuordnen, die - ohne Dauerverlustgeschäfte zu sein - in einzelnen Wirtschaftsjahren Verluste bzw. Anlaufverluste erzielen.

Jede Änderung in der Tätigkeitsstruktur der Kapitalgesellschaft ist auf ihre Auswirkung auf die Spartenzuordnung zu überprüfen; eine Änderung in der Tätigkeitsstruktur kann auch über Umwandlungsvorgänge bewirkt werden:

- Wird zu einer bestehenden Sparte eine gleichartige Tätigkeit aufgenommen oder fällt eine solche weg, wird die nämliche Sparte in ihrer veränderten Form fortgeführt.
- Veränderungen in der Sparte der Gruppe 3 („übrige Sparte“) führen zu Änderungen in dieser Sparte und der Fortführung dieser Sparte in der veränderten Form.
- Übrige Veränderungen in Form der Aufnahme neuer Tätigkeiten oder dem Wegfall bisheriger Tätigkeiten führen zu neuen Sparten unter Berücksichtigung der aktuellen Tätigkeitsstruktur. Wenn hiervon bisherige Sparten betroffen sind, fallen diese Sparten weg: Ein in einer dieser Sparten festgestellter Verlustvortrag ist festzuschreiben; kommt es künftig wieder zu einer Tätigkeitsstruktur, die dieser Sparte entspricht, ist dieser festgeschriebene Betrag als Anfangsbestand der neuen Sparte maßgebend.

Durch diese, § 8 Abs. 9 Satz 3 KStG zu entnehmenden Regelungen wird der Gleichklang zur Verlustverrechnung bei der Zusammenfassung von BgA (§ 8 Abs. 8 KStG, vgl. Tz. 14.7) hergestellt.

Hilfsgeschäfte zu einer Haupttätigkeit der Kapitalgesellschaft teilen das Schicksal der Haupttätigkeit. Ob ein Hilfsgeschäft vorliegt, beurteilt sich nach den Gegebenheiten des Einzelfalls. Die Veräußerung des Betriebsvermögens in Folge der Aufgabe der operativen Tätigkeit ist beispielsweise ein Hilfsgeschäft in der Sparte, der das Betriebsvermögen bisher zugeordnet war. Für Nebengeschäfte von untergeordneter Bedeutung gilt Entsprechendes.

Die Spartenbildung ist losgelöst von der Frage vorzunehmen, ob die einzelnen Sparten einen Teilbetrieb bilden oder nicht.

Vgl. Rz. 68-77 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

Beispiel:

VZ 09:

Die in 2009 gegründete Eigengesellschaft (Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG sind erfüllt) betreibt im Veranlagungszeitraum 2009 ein Theater mit einem Verlust von 30. Weiterhin ist Gesellschaftszweck der Eigengesellschaft die Energieversorgung, mit der ein Überschuss von 100 erzielt wird, die Unterhaltung des ÖPNV mit einem Verlust von 120 sowie eines Schulschwimmbads mit einem Verlust von 40, die Hausmüllentsorgung mit einem Gewinn von 10, die Grundstücksverwertung mit einem Gewinn von 30 und der strukturell dauerdefizitäre Messebetrieb mit einem Verlust von 20.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Die verschiedenen Tätigkeiten der Eigengesellschaft sind den folgenden Sparten zuzuordnen:

Sparte 1	Sparte 2	Sparte 3	Sparte 4
Hoheitliches Dauerverlustgeschäft	Wirtschaftliches Dauerverlustgeschäft	Zusammenfassbare Querverbundunternehmen	Übrige Tätigkeiten
Schulschwimmbad	Theater	Energieversorgung und ÖPNV (Verkehrsbetrieb gibt das Gepräge)	Hausmüllentsorgung, Grundstücksverwertung und Messebetrieb
./. 40	./. 30	./. 20	+ 40

Der Messebetrieb als strukturell dauerdefizitäre, nicht gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigte Tätigkeit, ist der einheitlichen Sparte der Gruppe 3 (hier: Sparte 4) zuzuordnen. In Höhe des steuerlichen Verlustes von 20 ist eine vGA anzunehmen, weshalb das Ergebnis der Sparte 4 + 40 beträgt (10 + 30 ./.. 20 + 20 vGA).

Eine Verrechnung der Spartenergebnisse untereinander ist gem. § 8 Abs. 9 Satz 4 KStG nicht möglich.

Die Verluste der Sparten 1 bis 3 sind gesondert festzustellen. Der Gewinn aus der Sparte 4 unterliegt der Körperschaftsteuer des VZ 09.

VZ 10:

Die Eigengesellschaft erweitert ihren Gesellschaftszweck um die Wasserversorgung (Gewinn im VZ 10: 60). Darüber hinaus betreibt sie noch ein zweites Theater mit einem Gewinn von 80, sowie den Fremdenverkehrsbetrieb mit einem Anlaufverlust von 50 (keine strukturell dauerdefizitäre Tätigkeit). Ansonsten erzielt sie die gleichen Ergebnisse wie im VZ 09.

Die einzelnen laufenden Spartenergebnisse stellen sich im VZ 10 zunächst wie folgt dar:

Sparte 1	Sparte 2	Sparte 4	Sparte 5
Hoheitliches Dauerverlustgeschäft	Zusammenfassbare gleichartige Tätigkeiten	Übrige Tätigkeiten	Zusammenfassbare Querverbundunternehmen
Schulschwimmbad	Theater	Hausmüllentsorgung, Grundstücksverwertung, Messe- und Fremdenverkehrsbetrieb	Energieversorgung, Wasserversorgung und ÖPNV
./. 40	+ 50	./. 10	+ 40

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Sparte 1: Der Verlustvortrag zum Ende des VZ 10 ist festzustellen auf ./ 80.

Sparte 2: Das laufende Ergebnis von + 50 vermindert sich um den Verlustvortrag aus dem VZ 09 i. H. v. 30 (da eine weitere gleichartige Tätigkeit aufgenommen wurde, führt dies nicht zu einer neuen Sparte), Gesamtergebnis der Sparte 2 somit + 20.

Sparte 3: Diese Sparte existiert aufgrund der Aufnahme der weiteren Tätigkeit Wasserversorgung nicht mehr. Die Strom- und Wasserversorgung ist zwar für sich gesehen gleichartig, in Folge der schon bestehenden Zusammenfassung der Stromversorgung mit dem Verkehrsbetrieb liegt aber kein Versorgungsbetrieb vor, der mit der Wasserversorgung wegen Gleichartigkeit zusammengefasst werden könnte. (Dies wäre nur dann der Fall, wenn bei der Zusammenfassung der Stromversorgung mit dem Verkehrsbetrieb die Stromversorgung dieser Zusammenfassung das Gepräge geben würde). Der zum Ende des VZ 09 festgestellte Verlustvortrag von ./ 20 geht jedoch nicht unter, sondern ist festzuschreiben und kann in einer neuen Sparte, die die gleiche Tätigkeitsstruktur aufweist, künftig genutzt werden (z.B. wenn in einem zukünftigen VZ die Tätigkeit der Wasserversorgung wieder aufgegeben wird).

Sparte 4: Gesamtergebnis der Sparte für den VZ 10: ./ 10 (10 + 30 ./ 20 ./ 50 + 20 vGA)  
Der Verlust kann gem. § 8 Abs. 9 Satz 5 KStG in den VZ 09 zurückgetragen werden.

Sparte 5: Gesamtergebnis der Sparte für den VZ 10: + 40. Der Gewinn darf nicht um den Verlustvortrag aus der ehemaligen Sparte 3 gemindert werden.

Die positiven Ergebnisse sind der Körperschaftsteuer des VZ 10 zu unterwerfen. Die negativen Spartenergebnisse sind gesondert festzustellen.

Zur maschinellen Umsetzung vgl. Tz. 31.6 und Tz. 38.1.

Ein weiteres Beispiel enthalten die Rz. 78 und 79 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

**15.2.3 Ergebnisermittlung der Sparten**

Für die Ermittlung der Spartenergebnisse sind die Wirtschaftsgüter bzw. die Geschäftsvorfälle der Kapitalgesellschaft aus der für sie bestehenden Rechnungslegung den einzelnen Sparten in sachgerechter Weise rechnerisch zuzuordnen; dies gilt insbesondere für Beteiligungen oder Finanzanlagen. Dabei ist für die Tätigkeit notwendiges Betriebsvermögen zwingend entsprechend der Tätigkeit dieser Sparte zuzuordnen. Die Änderung der spartenmäßigen Zuordnung eines Wirtschaftsguts führt nicht zur Realisierung stiller Reserven.

Wird ein Wirtschaftsgut von mehreren Sparten „genutzt“ (z.B. ein Schwimmbad, in dem sowohl Schulschwimmen, als auch öffentlicher Badeverkehr stattfindet), kann eine Aufteilung der Abschreibungsbeträge sowie eines ggf. erzielten Veräußerungsgewinns auf die verschiedenen Sparten erfolgen (vgl. Tz. 12 unter dem Stichwort „Schwimmbäder“).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Die allgemeinen ex- und internen Verwaltungs- und Servicekosten (z.B. Kosten für Buchführung oder Beratung) oder vergleichbare Kosten der Kapitalgesellschaft sind den einzelnen Sparten sachgerecht zuzuordnen.

Weicht der Steuerpflichtige von seinen bisherigen Zuordnungsgrundsätzen ab, kann dies nur anerkannt werden, wenn die Abweichung nachvollziehbar begründet wird.

Kommt es bei der Kapitalgesellschaft nach den Grundsätzen der RdNr. 91 bis 93 des BMF-Schreibens vom 4. Juli 2008 (BStBl I 2008 S. 718) zur Anwendung des § 4h EStG bzw. § 8a KStG (Zinsschranke), so ist der nichtabziehbare Betrag bzw. der Zinsvortrag sachgerecht den einzelnen Sparten zuzuordnen.

Vgl. Rz. 80-85 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

**15.2.4 Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft**

Die Bildung der Sparten lässt die Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft selbst unberührt.

Für jede einzelne Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte gesondert zu ermitteln (§ 8 Abs. 9 Satz 2 KStG). Die positiven Spartenergebnisse sind zur Ermittlung des Einkommens zu addieren (Umkehrschluss aus § 8 Abs. 9 Satz 4 KStG).

Nach § 8 Absatz 9 Satz 5 KStG mindert ein Verlust in einer Sparte nach Maßgabe des § 10d EStG den positiven Gesamtbetrag der Einkünfte, der sich in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Veranlagungszeiträumen für diese Sparte ergibt. Dies hat zur Folge, dass sich der Verlustrücktrag von bis zu 511.500 € bzw. der Sockelbetrag beim Verlustvortrag von 1 Mio. € pro Sparte ermittelt.

Der sich hiernach pro Sparte ergebende verbleibende Verlustvortrag ist gem. § 8 Abs. 9 S. 8 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen.

**15.2.5 Wegfall oder Eintritt der Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG**

Entfallen die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG (mehrheitliche Stimmrechte oder ausschließliche Verlusttragung) innerhalb eines Veranlagungszeitraums, so ist die Spartenrechnung ab diesem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden. Zu diesem Zeitpunkt nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Beträge sowie verbleibende Verlustvorträge aus Sparten mit Dauerverlusttätigkeiten entfallen (vgl. § 8 Abs. 9 Satz 6 KStG). Die laufenden Verluste aus begünstigten Dauerverlustgeschäften lösen ab diesem Zeitpunkt auch die Rechtsfolgen der vGA aus.

Im Falle des „Hineinwachsens“ in den Anwendungsbereich des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG beginnt die Spartenrechnung ab dem Zeitpunkt der Erfüllung der Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG, d. h. innerhalb eines Veranlagungszeitraums. Ein bestehender Verlustvortrag kann nach Maßgabe des § 10d EStG mit dem laufenden Ergebnis bis zum Beginn der Spartenrechnung verrechnet werden. Ein danach verbleibender Verlustvortrag ist der Gruppe 3 (§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 KStG) – soweit vorhanden – zuzuordnen (§ 8 Abs. 9 Satz 7 KStG).



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts****15.2.6 Zeitliche Anwendung**

Gem. § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG ist § 8 Abs. 9 KStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. Ein zum Schluss des Veranlagungszeitraums 2008 festgestellter Verlustvortrag ist sachgerecht nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 KStG auf die erstmals zu bildenden Sparten aufzuteilen (§ 34 Abs. 6 Satz 10 KStG). Die Summe der negativen Spartergebnisse des Veranlagungszeitraums 2009 kann in den Veranlagungszeitraum 2008 zurückgetragen werden (§ 34 Abs. 6 Satz 11 KStG).

**15.3 Überführung hoheitlicher Tätigkeiten in eine Kapitalgesellschaft**

Werden hoheitliche Tätigkeiten in eine Kapitalgesellschaft überführt, so ist dies nicht zu beanstanden. Gemäß R 6 Abs. 7 KStR 2004 werden Betriebe, die in eine private Rechtsform gekleidet sind, nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert. Demnach erzielt eine Kapitalgesellschaft, auf die hoheitliche Tätigkeiten einer jPdÖR übertragen wurden, gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG).

Werden in diese Kapitalgesellschaft daneben noch weitere Tätigkeiten (zum Beispiel die Tätigkeit eines BgA) überführt, und kann es dadurch zur Verrechnung von Gewinnen mit Verlusten kommen, so ist dies nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen (R 7 Abs. 2 KStR 2004, § 4 Abs. 6 Satz 2 KStG, § 8 Abs. 9 KStG).

**16 Zusammenfassung in Form der Organschaft**

Ein körperschaftsteuerliches Organschaftsverhältnis wird nach § 14 KStG angenommen, wenn sich die Organgesellschaft durch einen Gewinnabführungsvertrag verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen. Darüber hinaus müssen die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Nr. 1-5 KStG (z.B. finanzielle Eingliederung) erfüllt sein. Sofern die körperschaftsteuerlichen Organschaftsvoraussetzungen vorliegen, wird auch gewerbesteuerlich ein Organschaftsverhältnis angenommen (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG).

**16.1 BgA als Organträger**

Grundsätzlich kann auch ein BgA Organträger sein.

Zwingende Voraussetzung für die Annahme eines Organschaftsverhältnisses ist jedoch, dass der Organträger ein inländisches gewerbliches Unternehmen betreibt. Ein gewerbliches Unternehmen liegt vor, wenn die Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 GewStG erfüllt sind, H 56 KStH 2008, BMF-Schreiben vom 26.08.2003, BStBl I 2003 S. 437. Die Definition „gewerbliches Unternehmen“ richtet sich u. a. nach den Merkmalen, die für Gewerbebetriebe im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG gelten. Danach ist, im Gegensatz zur Definition eines BgA, bei der lediglich eine Einnahmeerzielungsabsicht gefordert wird, eine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich. Gewinnerzielungsabsicht ist jedoch bei Dauerverlustbetrieben (z.B. Bäder-, Verkehrsbetriebe) regelmäßig nicht gegeben.

Der defizitär arbeitende BgA kann daher wegen der fehlenden Eigenschaft eines „gewerblichen Unternehmens“ nicht die Stellung eines Organträgers einnehmen, vgl. Rz.94 des BMF-

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303, und Rz. 5 des BMF-Schreibens vom 26.08.2003, BStBl I 2003 S. 437.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob auch ein BgA, der allein wegen des Erzielens von Beteiligungserträgen dauerhaft Gewinne erwirtschaftet, tauglicher Organträger sein kann.

Zu dieser Rechtsfrage hat der BFH am 02.09.2009 in dem Verfahren I R 20/09, BFH/NV 2010 S. 391 für den Fall eines Besitz-BgA im Rahmen einer Betriebsaufspaltung entschieden, dass dieser mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werde, wenn unter Einbeziehung bereits erfolgter sowie möglicher Gewinnausschüttungen der Betriebskapitalgesellschaft auf Dauer ein positives Geschäftsergebnis zu erwarten sei. Die Gewinnerzielungsabsicht des Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung könne nämlich auch in dem Bestreben zur Erzielung von Beteiligungserträgen liegen (Fortführung der bisherigen Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung, vgl. Urteil vom 24.04.1991, BStBl II 1991 S. 713). Hierbei sei unerheblich, ob die Betriebsgesellschaft Gewinnausschüttungen an das Besitzunternehmen vorgenommen oder ob sie die Gewinne ganz oder teilweise thesauriert habe. Denn unterbliebene Ausschüttungen könnten nachgeholt werden und erhöhten im Übrigen den Wert der Beteiligung.

Auch zu erwartende Gewinnabführungen ab Beginn der Organschaft seien insoweit zu berücksichtigen, als sie an die Stelle von Gewinnausschüttungen treten, die ohne Begründung der Organschaft zu erwarten wären.

Der Argumentation des BFH kann u. E. gefolgt werden. Da die Beteiligung an der Betriebskapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitz-BgA gehört, erscheint es schlüssig, (zu erwartende) Beteiligungserträge daraus in die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht mit einzubeziehen (im Ergebnis so auch Rz. 36 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303, zu den Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dauerverlustgeschäfts).

Das Urteil wurde bislang jedoch noch nicht im BStBl veröffentlicht und ist somit noch nicht allgemein anzuwenden.

*Ob Einkünfte aus einer gewillkürten Beteiligung dazu führen können, dass ein ursprünglich dauerverlustbehafteter BgA zu einem stehenden Gewerbebetrieb werden kann, ist bisher höchstrichterlich nicht geklärt. Im Rahmen der summarischen Prüfung in einem Aussetzungsverfahren hat der BFH dies für möglich gehalten (BFH-Beschluss vom 25.07.2002, BFH/NV 2002 S. 1341). In einem Hauptsacheverfahren hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 19.12.2013, EFG 2014 S. 662, die Gewerbesteuerpflicht eines Bäderbetrieb bejaht, weil die Beteiligungserträge zu handelsrechtlichen Gewinnen führte. Wegen der Beteiligungsquote war § 9 Nr. 2a GewStG im Urteilsfall nicht anwendbar.*

*Das Finanzgericht Düsseldorf hingegen hat mit Urteil vom 18.03.2014, EFG 2014 S. 1032, entschieden, dass ein Bäderbetrieb durch Erträge aus einer gewillkürten Beteiligung nicht zu einem stehenden Gewerbebetrieb werde und damit keine Organträgerfähigkeit i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG besitze. Gegen das Urteil ist die Revision unter dem Aktenzeichen I R 26/14 beim BFH anhängig.*

*Im Klageverfahren für das Vorjahr hat das FG Düsseldorf mit Urteil vom 29.06.2010, EFG*

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

*2010 S. 1732 diese Auffassung damit begründet, dass es einem Zirkelschluss gleichkäme, wenn die Eigenschaft als gewerbliches Unternehmen erst durch die Beteiligungserträge der künftigen Organtochter begründet wird. Die gegen dieses Urteil gerichtete Revision hat der BFH mit Beschluss vom 31.03.2011, BFH/NV 2011 S. 1371, aus formalen Gründen als unzulässig verworfen.*

*Unseres Erachtens stehen die Entscheidungsgründe aus den Urteilen des FG Köln vom 19.12.2013, EFG 2014 S. 662 und des FG Düsseldorf vom 29.06.2010, EFG 2010 S. 1732, nicht in unmittelbarem Widerspruch zueinander. Die Erträge aus einer zulässigerweise dem Betriebsvermögen eines BgA gewillkürten Beteiligung können dazu führen, dass dieser nachhaltig Gewinne erzielt und damit als stehender Gewerbebetrieb anzusehen ist. Dieses danach anzunehmende gewerbliche Unternehmen kann Organträger einer ertragsteuerlichen Organschaft mit einer anderen Kapitalgesellschaft sein. Nicht möglich hingegen ist die Begründung einer Organschaft mit der Kapitalgesellschaft, deren Beteiligungserträge gerade erst die Gewerblichkeit des BgA begründet haben, weil ansonsten die Tatbetandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Organschaft im Sinne des vorgennanten Zirkelschlusses vermischt werden.*

Ist ein BgA zulässiger Organträger und ist auf eine Organgesellschaft § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG anzuwenden, ist gem. § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG § 8 Abs. 9 auf der Ebene des BgA anzuwenden (vgl. auch Tz. 16.2.1 und 16.2.2).

Vgl. Rz. 92-94 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

## **16.2 Wirkungen der Organschaft**

Durch die Begründung eines Organschaftsverhältnisses kommt es im Ergebnis zu einer Zusammenfassung der Tätigkeiten, die im Organkreis ausgeübt werden, auf Ebene des Organträgers.

Hinsichtlich der öffentlichen Hand und somit auch der kommunalen Wirtschaftsunternehmen sind die Zusammenfassungsgrundsätze des R 7 Abs. 2 KStR 2004 bzw. ab Veranlagungszeitraum 2009 des § 4 Abs. 6 KStG dennoch auch zu beachten. Danach können Gewinne und Verluste zwischen der Muttergesellschaft (Organträger) und dem Tochterunternehmen (Organgesellschaft) nur dann miteinander verrechnet werden, wenn es sich um gleichartige Betriebe handelt bzw. nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder es sich um sog. Querverbundunternehmen (Versorgungs-, Verkehrs-, Hafen- und Flughafenbetriebe) handelt.

Die Zusammenfassungsgrundsätze sind auch in den Fällen, in denen die Organträgerin nicht 100% der Anteile an der Organgesellschaft hält, zu prüfen.

### **16.2.1 Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Organgesellschaft**

Die Sonderregelung des § 8 Abs. 7 KStG ist gem. § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Die Vorschrift ist vielmehr erst auf Ebene des Organträgers anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 KStG). Der Or-

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

ganträger ist somit so zu behandeln, als hätte er selbst die Tätigkeiten der Organgesellschaft ausgeführt.

Gem. § 34 Abs. 10 Satz 4 KStG ist § 15 Satz 1 Nr. 4 KStG auch schon für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden und deckt sich somit mit der Anwendungsregelung des § 8 Abs. 7 KStG. Die Übergangsregelungen (§ 34 Abs. 6 Sätze 4 und 5 KStG) gelten entsprechend (§ 34 Abs. 10 Sätze 4 und 6 KStG).

Im Einzelnen wird auf die Ausführungen zu Tz. 14 verwiesen.

**16.2.2 Spartenrechnung bei Organschaftsgestaltungen**

Gem. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG ist § 8 Abs. 9 KStG bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Die Spartenrechnung ist erst auf der Ebene des Organträgers durchzuführen (§ 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG). Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen ist auf Ebene des Organträgers nach Maßgabe der Ausführungen zu Tz. 15.2 den beim Organträger zu bildenden Sparten zuzuordnen.

Gem. § 34 Abs. 10 Satz 5 KStG ist § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG erst ab Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden (entsprechend der zeitlichen Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG).

Zur Behandlung unzulässiger Zusammenfassungen durch Organschaftsstrukturen vor den Änderungen durch das JStG 2009 gelten die Ausführungen unter Tz. 15.1 entsprechend.

Vgl. Rz. 90-91 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

## **17 Zusammenfassung durch Einbringung von Beteiligungen in BgA**

### **17.1 Grundsätze**

Die Einlage einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die keinen BgA darstellt<sup>21</sup>, aus dem Hoheitsbereich in einen BgA ist nach der Verwaltungsauffassung<sup>22</sup> unter den Voraussetzungen zulässig, die das ESt-Recht für die Behandlung von Wertpapieren als gewillkürtes Betriebsvermögen fordert; d.h. das eingelegte Wirtschaftsgut (Beteiligung) muss für den Betrieb gewinnbringend sein. Im Umkehrschluss ist die Einlage nicht zulässig, wenn erkennbar ist, dass die Wirtschaftsgüter dem Betrieb keinen Nutzen sondern nur Verluste bringen werden, BFH-Urteile vom 18.10.2006, BStBl II 2007 S. 259, und vom 19.02.1997, BStBl II 1997 S. 399.

Hält eine jPdöR alle Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wurde die Einlage dieser Beteiligung in einen BgA entsprechend Rz. 3.1 der inzwischen aufgehobenen Verfügung der OFD Frankfurt vom 11.04.1997, KSt-Kartei HE § 4 KStG Karte A 12, bisher nur dann zugelassen, wenn zusätzlich zu den o.g. Voraussetzungen auch die für BgA geltenden Zusammenfassungsgrundsätze erfüllt waren.

An dieser Auffassung wird nicht mehr festgehalten. Auch eine 100%ige Beteiligung einer jPdöR an einer Kapitalgesellschaft, die keinen BgA darstellt, kann nach den o.g. Grundsätzen in einen BgA eingelegt werden. Die Grundsätze des § 4 Abs. 6 KStG finden hierbei keine Anwendung<sup>23</sup>.

§ 4 Abs. 6 KStG ist lediglich dann zu prüfen, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft selbst als BgA anzusehen ist (vgl. H 6 (Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft) KStH 2008).

Die Einlage einer Beteiligung (z.B. an den Stadtwerken) führt jedoch nicht dazu, dass der bisherige Verlust-BgA (z.B. Bäder-BgA) als Gewinnbetrieb zu beurteilen ist, vgl. BFH-Urteil vom 14.07.2004 (I R 9/03).

Zu umsatzsteuerrechtlichen Fragen im Zusammenhang mit dem Halten von Beteiligungen wird auf das BMF-Schreiben vom 26.01.2007, BStBl I 2007 S. 211, hingewiesen.

### **17.2 Wert der Einlage**

Die Einlage hat mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu erfolgen, weil die Beteiligung bei der jPdöR nicht unter § 17 EStG fällt, vgl. auch BFH vom 14.03.2011, BStBl II 2012 S. 281.

---

<sup>21</sup> vgl. H 6 (Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft) KStH 2008

<sup>22</sup> a.A.: FG Düsseldorf vom 29.06.2010, EFG 2010, 1732-1734

<sup>23</sup> vgl. auch Eversberg/Baldauf in DStZ 2010 Nr. 10 S. 358 und Krämer in Dötsch/Jost/Pung/Witt, „Die Körperschaftsteuer“, Rz. 164 zu § 4 KStG

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Die Einlage sog. einbringungsgeborener Anteile i.S.d. §§ 20, 21 UmwStG a.F. in einen BgA hat mit den ursprünglichen Anschaffungskosten der einbringungsgeborenen Anteile zu erfolgen, weil ein Ansatz mit einem höheren Wert als den ursprünglichen Anschaffungskosten den Eintritt einer Besteuerungslücke zur Folge hätte, die nicht über die Veräußerungsersatztatbestände des § 21 Abs. 2 UmwStG gedeckt wäre.

## 18 Umwandlung in Personengesellschaften

Es kommt vor, dass mit Gewinn arbeitende Kapitalgesellschaften (z.B. Stadtwerke GmbH), deren Anteile von einem defizitär arbeitenden BgA gehalten werden, in eine Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) umgewandelt werden. Die GmbH & Co KG ist selbst nicht Körperschaftsteuersubjekt, sondern es erfolgt eine direkte Zurechnung der ertragsteuerlichen Einkünfte mittels einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zu dem defizitär arbeitenden BgA, der mit diesem Ergebnis zur Körperschaftsteuer veranlagt wird. Dies bedeutet für den kommunalen Verlustbetrieb, dass ihm der Gewinn der (z.B. Stadtwerke) GmbH & Co KG ohne körperschaftsteuerliche Vorbelastung zur Verfügung steht. Eine gewerbsteuerliche Verlustverrechnung ist bei dieser Gestaltungsform nicht möglich.

Die Beteiligung der jPdöR an der GmbH & Co KG begründet einen neuen BgA, vgl. R 6 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004. Eine Verrechnung der einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte mit dem vorhandenen Verlustpotenzial kann jedoch nur dann vorgenommen werden, wenn die Betriebe auch als BgA nach R 7 KStR 2004 bzw. H 7 KStH 2008 hätten zusammengefasst werden können, R 7 Abs. 2 Satz 4 KStR 2004, d. h. wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht, die Betriebe gleichartig sind oder es sich um sog. kommunale Querverbundunternehmen handelt. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, sind die Betriebe einzeln zu besteuern, d. h. die Verluste des defizitären BgA sind festzustellen und vorzutragen und die Gewinne aus der Beteiligung unterliegen der Körperschaftsteuer.

In diesem Zusammenhang kommt der Frage besondere Bedeutung zu, ob die von einer Versorgungspersonengesellschaft an eine Stadt als Mitunternehmerin gezahlte Konzessionsabgabe als Betriebsausgabe abgezogen werden kann (vgl. Tz. 19.3).

## 19 Einkommensermittlung

### 19.1 Einkünfteermittlung bei BgA

§ 8 Abs. 1 Satz 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 stellt klar, dass für einen BgA auch dann ein Einkommen zu ermitteln ist, wenn dieser nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird.

Diese Regelung dient der Rechtssicherheit, denn in der Literatur (vgl. z.B. Hüttemann in „Der Betrieb“ 2007, Seite 1603) wurde vermehrt die Frage diskutiert, ob auf einen nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen BgA die Liebhabereigrundsätze des BFH anzuwenden seien mit der Folge, dass dann kein Einkommen zu ermitteln wäre und die entstandenen Verluste steuerlich unbeachtlich wären (vgl. BT-Drucksache 16/10189, Seite 69).

### 19.2 Betriebsaufspaltung

Das Einkommen, das eine Trägerkörperschaft durch einen BgA erzielt, ist so zu ermitteln, als ob der BgA ein selbständiges Steuerrechtssubjekt in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft und die Trägerkörperschaft deren Alleingesellschafter wäre, BFH vom 10.07.1996, BStBl II 1997 S. 230.

Dem Grunde nach können daher auch schuldrechtliche Verträge zwischen der Trägerkörperschaft und ihrem BgA Berücksichtigung finden. Dies gilt nur dann nicht, wenn der Zweck des Gesetzes es gebietet, eine vertragliche Vereinbarung zwischen der Trägerkörperschaft und ihrem BgA unberücksichtigt zu lassen. Ein solcher Ausnahmefall ist nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.1984, BStBl II 1984 S. 496) anzunehmen, wenn eine Trägerkörperschaft **ihren BgA** mit Miet- und Pachtzinsen oder sonstigen Gebühren bzw. Entgelten für Wirtschaftsgüter belastet, die der Trägerkörperschaft gehören und als wesentliche Betriebsgrundlage des BgA anzusehen sind, H 33 (Miet- oder Pachtverträge) KStH 2008.

Der Grund für die Nichtberücksichtigung der Miet- und Pachtzinsen oder der sonstigen Gebühren und Entgelte liegt dabei in dem Umstand, dass das vom BgA erzielte Einkommen durch die entsprechenden Zahlungen gemindert wird, ohne dass die Trägerkörperschaft die Einnahmen versteuern muss.

Grundsätzlich unterliegen die Mieten und Pachten oder sonst. Gebühren oder Entgelte (z.B. Lizenzgebühren) bei der jPdöR nicht der Besteuerung (= Erträge aus der Vermögensverwaltung).

#### 19.2.1 Überlassung von nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen BgA oder eine Eigengesellschaft

Soweit **nicht** wesentliche Betriebsgrundlagen an einen BgA oder eine Eigengesellschaft vermietet bzw. verpachtet werden, unterliegen die Mieten oder Pachten nicht der Besteuerung. Die Mieten und Pachten stellen grds. Betriebsausgaben dar, werden allerdings bei dem BgA oder bei der Eigengesellschaft steuerlich nur insoweit anerkannt, als sie marktüblich sind.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**19.2.2 Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen BgA**

Soweit **wesentliche** Betriebsgrundlagen **an einen BgA** vermietet bzw. verpachtet oder gegen sonstige Gebühren bzw. Entgelte überlassen werden, können grds. die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorliegen.

Auf das zu Büro- und Verwaltungsgebäuden ergangene Urteil des BFH vom 23.05.2000, BStBl II 2000 S. 621, sowie die BMF-Schreiben vom 18.09.2001, BStBl I 2001 S. 634, und vom 20.12.2001, BStBl I 2002 S. 88, und vom 11.06.2002, BStBl I 2002 S. 647, wird hingewiesen.

Da die Trägerkörperschaft jedoch durch die Verpachtung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung eine gewerbliche Tätigkeit ausübt und die Einkünfte aus dieser Tätigkeit bei einem Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft auch als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Besteuerung unterliegen, wäre es zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen grundsätzlich geboten, die von der Trägerkörperschaft vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen oder sonstigen Gebühren bzw. Entgelte im Rahmen eines weiteren BgA „Verpachtung“ der KSt zu unterwerfen.

**Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen, die nicht notwendiges Hoheitsvermögen darstellen (vgl. BFH vom 14.03.1984, BStBl II 1984 S. 496)**

Aus Vereinfachungsgründen werden die Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung nicht im Rahmen eines solchen weiteren „Betriebsaufspaltungs-BgA“ erfasst.

Statt dessen sind die dem BgA überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen als notwendiges Betriebsvermögen des die Wirtschaftsgüter nutzenden BgA mit den Werten zu aktivieren, mit denen die Wirtschaftsgüter zu Buche stehen würden, wenn sie von Anfang an, d. h. vom Zeitpunkt der Nutzung durch den BgA an, als Betriebsvermögen behandelt worden wären. Der Buchwert entspricht den historischen AK/HK bzw. dem historischen Einlagewert abzgl. der AfA. Die entrichteten Miet- und/oder Pachtzinsen bzw. die sonstigen Gebühren und/oder Entgelte sind dem Einkommen des BgA wie vGA wieder hinzuzurechnen.

Im Ergebnis werden daher Miet-, Pacht- bzw. Lizenzverträge zwischen der jPdöR und ihrem BgA, soweit Wirtschaftsgüter überlassen werden, die für den BgA eine wesentliche Betriebsgrundlage bilden, nicht der Besteuerung zugrunde gelegt. Sie werden dem Einkommen des die Wirtschaftsgüter nutzenden Betriebes als vGA wieder hinzugerechnet, vgl. BFH vom 03.02.1993, BStBl II 1993 S. 459.

Die Rechtsauffassung des BFH wurde durch BFH-Urteil vom 17.05.2000, BStBl II 2001 S. 558, bestätigt.

**Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen, die notwendiges Hoheitsvermögen der jPdöR darstellen, gegen Sondernutzungsentgelt nach Gebührensatzung (vgl. BFH vom 06.11.2007, BStBl II 2009 S. 246)**

In Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung (vgl. BFH vom 17.05.2000, BStBl II 2001 S. 558) hat der BFH mit Beschluss vom 06.11.2007, BStBl II 2009 S. 246, entschieden, dass

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Hoheitsvermögen zwar kein Betriebsvermögen eines BgA sein kann (vgl. insoweit auch BFH-Urteil vom 07.11.2007, BStBl II 2009 S. 248, zur öffentlichen Toilettenanlage als gewillkürtes BV eines BgA), dass die Zahlungen des BgA in Form von Sondernutzungsentgelten aufgrund Gebührensatzung an die Trägerkörperschaft für die Nutzung der Wirtschaftsgüter jedoch als Betriebsausgaben anerkannt werden können und nicht als vGA den Gewinn des BgA erhöhen.

Dies hat zur Folge, dass die Zahlungen zwar den Gewinn des BgA mindern, die Trägerkörperschaft die Beträge jedoch im hoheitlichen Bereich unbesteuert vereinnahmt. Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass derartige Sondernutzungsentgelte auch von privaten Dritten zu erheben seien und bei diesen bei betrieblicher Veranlassung zu Betriebsausgaben führen würden. Unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung sei es nicht begründbar, die Zahlung durch einen BgA nicht als Betriebsausgabe zu behandeln.

Eine vGA kann lediglich dann vorliegen, wenn die Trägerkörperschaft ihren BgA gezielt mit entsprechenden öffentlich-rechtlichen Sondernutzungsentgelten oder mit höheren Sondernutzungsgebühren belastet, die sie von Dritten nicht verlangen würde. Der BFH hat den Grundsatz des Fremdvergleichs ausdrücklich in seinem Urteil erwähnt. Darüber hinaus muss der Trägerkörperschaft ein angemessener Restgewinn verbleiben.

**19.2.3 Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen an eine Eigengesellschaft**

Soweit **wesentliche** Betriebsgrundlagen an eine Eigengesellschaft oder an eine von der jPdöR beherrschte Beteiligungsgesellschaft vermietet bzw. verpachtet werden, liegen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vor. Auf das zu Büro- und Verwaltungsgebäuden ergangene Urteil des BFH vom 23.05.2000, BStBl II 2000 S. 621, sowie die oben genannten BMF-Schreiben vom 18.09.2001, 20.12.2001 und 11.06.2002, wird hingewiesen. Grundsätzlich entsteht bei der jPdöR ein Besitz-BgA „Verpachtung“.

**Entgeltlichkeit der Verpachtung**

Die Überlassung führt bei der jPdöR jedoch nur unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG zur Annahme eines Besitz-BgA. Erforderlich ist danach u. a. eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit **zur Erzielung von Einnahmen**. Demzufolge kann eine unentgeltliche Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen keinen Besitz-BgA begründen, *sofern aus der Betriebsgesellschaft auch keine Beteiligungserträge erzielt werden können*.

Erfolgt die Überlassung durch eine jPdöR gegen Entgelt unter gleichzeitiger Gewährung eines Zuschusses an den Pächter, fehlt es grds. dann an einer erforderlichen Entgeltlichkeit wenn

- die gewährten Zuschüsse das Pachtentgelt erreichen oder übersteigen und
- zwischen den vereinnahmten Pachtentgelten und den gewährten Zuschüssen eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung besteht.

Das Vorliegen einer rechtlichen und tatsächlichen Verknüpfung ist dabei anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Die Überlassung kann aber auch dann entgeltlich sein und zur Annahme einer Betriebsaufspaltung führen, wenn kein oder ein die Zuschüsse nicht übersteigendes Pachtentgelt vereinbart wird. Dies ist dann der Fall, wenn erwartbare Dividenden und Wertzuwächse (stille Reserven und thesaurierte Gewinne) die evt. gewährten und rechtlich und tatsächlich mit den Pachtentgelten verknüpften Zuschüsse übersteigen.

**Verpachtung von Wirtschaftsgütern des Hoheitsbereichs**

Bei der Verpachtung von zum Hoheitsbereich einer jPdöR zählenden Wirtschaftsgütern (z.B. Abwasserentsorgungsanlagen) an eine Eigengesellschaft (Abwasserentsorger), die bei der Gesellschaft zum wesentlichen Betriebsvermögen gehören, entsteht bei der jPdöR kein BgA „Verpachtung“. Würde die jPdöR z.B. die Abwasserentsorgung selbst durchführen, würde es sich um eine hoheitliche Tätigkeit handeln. Durch die Übertragung dieser Tätigkeit auf eine Eigengesellschaft bleibt es vom Grundsatz her bei einer hoheitlichen Tätigkeit. Die Überlassung der Wirtschaftsgüter ist als hoheitliches Hilfsgeschäft anzusehen.

Folglich sind die Pachtzahlungen Betriebsausgabe bei der Eigengesellschaft und werden im hoheitlichen Bereich der jPdöR ohne Steuerbelastung vereinnahmt.

Wenn die überlassenen Wirtschaftsgüter durch die Überlassung jedoch ihre hoheitliche Funktion verlieren (z.B. Verpachtung einer Büroetage des Rathauses an eine Eigengesellschaft), ist von einem „Besitz“-BgA „Verpachtung“ auszugehen).

**19.3 Konzessionsabgaben**

Im Bereich der Trägerkörperschaft (Gemeinde) sind Konzessionszahlungen dem nicht steuerpflichtigen (vermögensverwaltenden) Bereich zuzuordnen.

Bei dem jeweiligen Versorgungsbetrieb stellt die Konzessionsabgabe grundsätzlich eine Betriebsausgabe dar. Inwieweit eine gezahlte Konzessionsabgabe ertragsteuerlich abziehbaren Aufwand darstellt, ist nach den tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten im Zeitpunkt der Erhebung zu beurteilen. Satzungen und Verträge hinsichtlich einer solchen Abgabe müssen im Zeitpunkt der Erhebung vorliegen. Unrichtige, überhöhte oder grundlegend nicht gerechtfertigte Konzessionsabgaben führen somit zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

**Regelung ab 1992**

Die am 01.01.1992 für Strom und Gas in Kraft getretene Konzessionsabgabeverordnung (KAV) kennt im Gegensatz zu § 5 Konzessionsabgabenanordnung (KAE) keine Mindestgewinnregelung mehr. Die Verwaltung hat zu dieser Änderung mit BMF-Schreiben vom 30.03.1994, BStBl I 1994 S. 264, Stellung genommen. Grundsätzlich ist auch weiter der in Abschnitt 32 Abs. 2 Nr. 2 KStR (1990) bezeichnete Mindestgewinn für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung maßgebend. Neu ist, dass bei Unterschreiten dieses Mindestgewinns nicht von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen ist, sondern dann nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs zu prüfen ist, ob eine solche vorliegt.

**Regelung ab 1996 und ab 2003**

Seit den KStR 1995 ist eine dem Abschnitt 32 Abs. 2 KStR (1990) vergleichbare Regelung nicht mehr enthalten. Mit BMF-Schreiben vom 09.02.1998, BStBl I 1998 S. 209, und 27.09.2002, BStBl I 2002 S. 940, hat die Verwaltung zu diesem Themenkreis ausführlich

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Stellung genommen.

Hinweis:

Das FG Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 11.12.2003, EFG 2004 S. 683, entschieden, dass ein Mindestgewinn i. H. v. 1,5 % des am Anfang des Wirtschaftsjahres ausgewiesenen Sachanlagevermögens kein Kriterium sei, eine vGA anzunehmen. Die fehlende angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals könne lediglich ein Indiz für eine vGA sein. Für die Prüfung des Fremdvergleichs seien alle Kriterien heranzuziehen. Diese Auffassung wurde mit Urteil des BFH vom 06.04.2005, BStBl II 2006 S. 196, in dem Revisionsverfahren bestätigt.

Die Zahlung einer Konzessionsabgabe an eine Kommune, die gleichzeitig Mitunternehmerin des Versorgungsunternehmens ist, führt nicht zu Sonderbetriebseinnahmen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Die Konzessionsabgabe ist für das Versorgungsunternehmen eine abziehbare Betriebsausgabe und fließt bei der Kommune in den hoheitlichen Bereich.

Zur zulässigen Höhe der Konzessionsabgabe vgl. auch Tz. 9.9.

**Konzessionsabgaben in Durchleitungsfällen**

Dass Konzessionsabgaben auch in den sog. Durchleitungsfällen, in denen ein Dritter die Endversorgung übernimmt und das Energieversorgungsunternehmen nur die Netze zur Verfügung stellt, vereinbart und gezahlt werden können, wurde durch Änderungen im Energiewirtschaftsgesetz (§ 14 Abs. 3 EnWG 1998 / § 48 Abs. 3 EnWG 2005) und in der KAV (§ 2 Abs. 6 und 8 KAV) in den Jahren 1998 und 1999 festgelegt.

Die Konzessionsverträge zwischen den Energieversorgungsunternehmen und Kommunen enthalten aber oftmals keine ausdrücklichen Regelungen zur Zahlung von Konzessionsabgaben in diesen Durchleitungsfällen und wurden aufgrund der Änderungen in der KAV auch nicht entsprechend angepasst. Trotzdem werden in Durchleitungsfällen häufig Konzessionsabgaben von den Energieversorgungsunternehmen an ihre beherrschenden Gesellschafter gezahlt und den durchleitenden Unternehmen weiterberechnet.

Es stellt sich mithin die Frage, ob die gezahlten Konzessionsabgaben mangels einer klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung zwischen Gesellschaft (Energieversorgungsunternehmen) und beherrschender Gesellschafterin (Kommune) vGA darstellen.

Hierzu ist nach einer Abstimmung der Körperschaftsteuerreferatsleiter des Bundes und der Länder die Auffassung zu vertreten, dass anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu prüfen ist, ob der vorliegende Vertragsinhalt die Zahlung von Konzessionsabgaben in Durchleitungsfällen umfasst. Dabei kann die Prüfung im Einzelfall ergeben, dass der Konzessionsvertrag dahingehend auszulegen ist, dass die Durchleitungsfälle auch ohne ausdrückliche schriftliche Anpassung Vertragsinhalt geworden sind und keine vGA des Energieversorgungsunternehmens an die beherrschende Gesellschafterin darstellen (vgl. dazu auch Verfügung der OFD Magdeburg vom 22.06.2009 – S 2742 – 167 – St 215 und Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 15.12.2010, Az. 4 K 635/08).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**19.4 Verdeckte Gewinnausschüttungen**

Das Verhältnis von BgA zu ihren Trägerkörperschaften ist mit dem Verhältnis von Kapitalgesellschaften zu ihren Gesellschaftern vergleichbar, vgl. BFH vom 09.08.1989, BStBl II 1990 S. 237 sowie BFH vom 24.04.2002, BStBl II 2003 S. 412, m. w. N.. Daher sind die zwischen den BgA und ihren Trägerkörperschaften getroffenen Vereinbarungen und erbrachten Leistungen auf das Vorhandensein von vGA hin zu untersuchen.

Häufig nicht erkannte vGA sind beispielsweise:

- überhöhte Konzessionsabgaben,
- Kombination von verzinslichen Darlehen und einem zu geringen Eigenkapital, vgl. BFH-Urteil vom 09.07.2003, BStBl II 2004 S. 425,
- Spenden von BgA an die Trägerkörperschaften oder an Dritte, wenn hierdurch der Trägerkörperschaft Aufwendungen erspart bleiben (vgl. BFH-Beschluss vom 19.12.2007, BFH/NV 2008, 988 )
- unentgeltliche Überlassung von Hebedaten (z.B. Wasserverbrauch) für Zwecke der Abwassergebührenerhebung (hoheitliche Tätigkeit), vgl. BFH vom 10.07.1996, BStBl II 1997 S. 230, BFH vom 28.01.2004, BFH/NV 2004, 736, sowie Kurzinfo USt Nr. 01/2001 der OFD Münster; zur Höhe der vGA vgl. FG Düsseldorf vom 02.02.2005, EFG 2005 S. 972.
- unentgeltliche Überführung von Wirtschaftsgütern,
- unentgeltliche Lieferung von Wärme durch das städt. Heizkraftwerk,
- unentgeltliche Lieferung von Speisen durch städt. Kantinen,
- unangemessene Miet-, Pacht- und Darlehenszinsen.

Gewährt ein BgA zu Lasten seines Gewinnes seiner Trägerkörperschaft verdeckt Vorteile, die er bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Fremden nicht gewährt hätte, so sind auch in diesen Fällen verdeckte Gewinnausschüttungen grds. möglich, H 36 (I. Grundsätze, Betriebe gewerblicher Art) KStH 2008. Gleiches gilt für Eigengesellschaften.

Hinweis:

Die Annahme von vGA löst zusätzlich Kapitalertragsteuer gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG aus.

Die Ermittlung des Wertes der vGA ist grds. nach den gleichen Maßstäben vorzunehmen, wie sie bei Beziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern erfolgt. D. h. die Leistungen erfordern ein im Geschäftsverkehr übliches Entgelt, vgl. BFH vom 27.06.2001, BStBl II 2001 S. 773. Dieses Entgelt beinhaltet einen Ausgleich der angefallenen Kosten und einen angemessenen Gewinnaufschlag.

**Umsatzsteuerrechtlich** ist zu prüfen, ob es sich um steuerbare unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b UStG oder § 3 Abs. 9a UStG handelt.

Nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen werden beispielsweise beurteilt:

- Übernahme der Kosten der Prüfung nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz durch die geprüfte Eigengesellschaft.

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

---

**19.5 Übertragung von Wirtschaftsgütern**

Werden Wirtschaftsgüter, die Betriebsvermögen eines BgA sind, ohne entsprechende Gegenleistung **in den Hoheitsbereich** der Trägerkörperschaft überführt, ist dies nicht als Entnahme, sondern als vGA, die mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist, zu beurteilen, vgl. BFH vom 24.04.2002, BStBl II 2003 S. 412. Darüber hinaus löst dieser Vorgang zusätzlich KapSt gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG aus.

Eine vGA ist nicht anzunehmen, wenn das Wirtschaftsgut gegen Zahlung einer angemessenen Gegenleistung aus dem BgA ausscheidet. Dem Grundsatz des BFH - der steuerrechtlichen Gleichstellung des Verhältnisses zwischen einem BgA und seiner Trägerkörperschaft mit dem einer Kapitalgesellschaft und ihrem Alleingesellschafter - folgend, ist zur Vermeidung einer vGA ferner eine klare und im Voraus abgeschlossene (interne) Vereinbarung zwischen der Trägerkörperschaft und dem BgA erforderlich.

Die Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem BgA in das hoheitliche Vermögen führt daher in der Regel zu einer Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven.

Die Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern **zwischen mehreren BgA** derselben Trägerkörperschaft führt, anders als bei der Überführung von WG in ein anderes Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers, für die § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG zwingend die Anwendung des Buchwertes vorschreibt, zu einer mit dem gemeinen Wert zu bewertenden vGA, wenn die Übertragung unentgeltlich oder zumindest unterhalb des gemeinen Werts des Wirtschaftsguts erfolgt. Dieser Vorgang löst zusätzlich KapSt gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG beim übertragenden BgA aus, vgl. Rz. 27 des BMF-Schreiben vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935. Beim empfangenden BgA ist eine Einlage der Trägerkörperschaft anzunehmen. Sie führt zu einer Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG).

**19.6 Übertragung des gesamten BgA**

Nach einer Entscheidung der Körperschaftsteuerreferatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder kommt es bei der Zusammenfassung von BgA nicht zur Gewinnrealisierung.

**19.7 Einbringung eines BgA in eine Kapitalgesellschaft**

Bringt eine Körperschaft des öffentlichen Rechts einen BgA i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Sachgründung) in eine Kapitalgesellschaft ein (§ 20 UmwStG a.F.), so ist eine Versteuerung der stillen Reserven nicht vorzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert fortführt.

Eine Gewinnverwirklichung ist erst dann anzunehmen, wenn die jPdöR ihre Anteile (sog. einbringungsgeborene Anteile) an der Kapitalgesellschaft veräußert. Der Veräußerungsgewinn gilt als in einem BgA entstanden (§ 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a.F.). Das sog. „Halten einbringungsgeborener Anteile“ stellt für sich betrachtet keinen BgA dar (vgl. auch Tz. 8.10.1 und Tz. 22.5.3).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Auch nach dem UmwStG in der Fassung des SEStEG ist eine steuerneutrale Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes in eine Kapitalgesellschaft möglich (§ 20 Abs. 2 UmwStG n. F.). Bei der jPdöR entstehen in der Folge so genannte sperrfristbehaftete Anteile, bei deren Veräußerung der Gewinn ebenfalls als in einem BgA erzielt gilt (§ 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG n. F.) (vgl. auch Tz. 8.10.2 und Tz. 22.5.4).

**19.8 Verdecktes Eigenkapital**

Darlehen der jPdöR an ihren BgA sind bei diesem nicht als Schulden und die für diese Darlehen gezahlten Zinsen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, wenn das Eigenkapital einen angemessenen Vomhundertsatz des Aktivvermögens nicht erreicht (vgl. BFH vom 01.09.1982, BStBl II 1983 S. 147).

Die Eigenkapitalquote hat sich regelmäßig an der Eigenkapitalausstattung gleichartiger Unternehmen der Privatwirtschaft zu orientieren, (vgl. BFH vom 09.07.2003, BStBl II 2004 S. 425). Vgl. insoweit die statistischen Materialien der Deutschen Bundesbank, des Statistischen Bundesamtes oder auch die Branchenkennziffern der einzelnen Wirtschaftsverbände.

Es kann daher vertretbar sein, ggf. eine angemessene Eigenkapitalausstattung auch bei weniger als 30% des Aktivvermögens anzunehmen, vgl. R 33 Abs. 2 Satz 3 KStR 2004 sowie H 33 „Angemessene Eigenkapitalausstattung“ KStH 2008 (vgl. hierzu auch Tz. 23.5).

**19.9 Ausgleichszahlungen einer jPdöR an Verkehrsbetriebe**

Verkehrsbetriebe des öffentlichen Personennahverkehrs können ihre Pflichten nach dem PBefG (Betriebs-, Fahrplan-, Beförderungs- und Tarifpflicht) oftmals nicht kostendeckend erfüllen. Die Trägerkörperschaften (i.d.R. die Kreise) nutzen in diesen Fällen vielfach die steuerlichen Vorteile des sog. „Querverbundes“, indem die Betriebssparten Versorgung und Verkehr zusammengefasst werden.

Einige Trägerkörperschaften leisten zum Ausgleich der erwirtschafteten Verluste auch sog. Ausgleichszahlungen. Es stellt sich daher die Frage, welche ertragsteuerlichen Auswirkungen sich durch die Ausgleichszahlungen der Trägerkörperschaften ergeben.

Am 03.12.2009 ist die neue EU-VO Nr. 1370/2007 vom 23.10.2007 (ABl. EU 2007 L 315/1) in Kraft getreten. Sie löst die bisherige VO (EWG) Nr. 1191/69 (i.d.F. der VO (EWG) Nr. 1893/91) ab. Unter der Herrschaft der bisherigen Verordnung war verkehrsrechtlich zu unterscheiden, ob eigenwirtschaftliche Verkehre im Sinne des § 8 Abs. 4 S. 1 und 2 PBefG oder gemeinwirtschaftliche Verkehre im Sinne des § 8 Abs. 4 S. 3 PBefG vorliegen. Die bisherige Verordnung fand nur Anwendung auf gemeinwirtschaftliche Verkehre; für eigenwirtschaftliche Verkehre galt eine sog. Bereichsausnahme. Nach der neuen Verordnung ist eine Unterscheidung nach eigenwirtschaftlichen und gemeinwirtschaftlichen Verkehren nicht mehr möglich, d. h., die bisherige Bereichsausnahme entfällt.

Sowohl die bisherige als auch die neue Verordnung hatten bzw. haben ihre Ursache in der Regelung beihilferechtlicher Fragestellungen; steuerliche Aspekte sind nicht Gegenstand der Verordnungen.

Gleichwohl hatte die Finanzverwaltung die bisherige Verordnung zum Anlass genommen, zu den Auswirkungen auf den steuerlichen Querverbund, d. h. konkret auf die ertragsteuerliche

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Behandlung von Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger öffentlicher Verkehrsunternehmen an die Unternehmen Stellung zu nehmen (vgl. die verwaltungsinternen BMF-Schreiben vom 14.07.1994 - IV B 7 - S 2721 - 34/94 - und vom 26.10.1994 - IV B 7 - S 2721 - 49/94). Im Ergebnis beider Schreiben können Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger öffentlicher Verkehrsunternehmen an die Unternehmen ertragsteuerlich als Einlagen behandelt werden.

Auf das Ersuchen des Verbands Deutscher Verkehrsunternehmen (VDV), klarzustellen, dass die „Einlagenfinanzierung“ öffentlicher Verkehrsunternehmen auch unter der Herrschaft der neuen Verordnung steuerlich erhalten bleibt, hat das BMF wie folgt geantwortet<sup>24</sup>:

„Nach den BMF-Schreiben vom 14.07.1994 und 26.10.1994, nach denen u. a. grundsätzlich nach eigen- und gemeinwirtschaftlichen Verkehren zu unterscheiden war, stand die bisherige Verordnung nicht entgegen, Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger öffentlicher Verkehrsunternehmen an die Unternehmen im Ergebnis ertragsteuerlich als Einlagen zu behandeln.

Soweit Vereinbarungen von Gesellschaftern bzw. Trägern öffentlicher Verkehrsunternehmen mit den Unternehmen unter den Regelungsbereich der EU-VO Nr. 1370/2007 fallen, bedarf es einer Unterscheidung nach eigen- und gemeinwirtschaftlichen Verkehren nicht.

Im Übrigen lässt die Verordnung zu, dass die Vereinbarungen schuldrechtlich oder als gesellschaftsrechtlich ausgestaltet sind. Ist Letzteres der Fall, führen die Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger ertragsteuerlich zu Einlagen. Maßgebend sind die Verhältnisse des Einzelfalles.“

Vgl. dazu Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 11.02.2010, S 2706.1.1-13/12 St31.

---

<sup>24</sup> Vgl. Schreiben vom 12.02.2010, IV C 2-S 2706/07/10002, 2010/0095359



## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

---

### Umsatzsteuer:

**Nicht steuerbare** echte Zuschüsse liegen vor, wenn die Zuwendung die **allg.** Verkehrsbedien-  
nung der Bevölkerung sichern soll.

**Steuerbare** Zuschüsse liegen vor, wenn die Zuwendung **nicht** die **allg.** Verkehrsbedien-  
ung der Bevölkerung sichern soll, sondern mit **speziellen** Interessen des Zuschussgebers zusam-  
menhängt.

### 19.10 Investitionszuschüsse der öffentlichen Hand

Nach dem amtlich nicht veröffentlichten Urteil des BFH vom 27.04.2000, BFH/NV 2000 S. 1365, erhöhen Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln für betriebliche Investitionen in Wirt-  
schaftsgüter des Anlagevermögens (sog. Investitionszuschüsse) bei bilanzierenden Steuer-  
pflichtigen grundsätzlich gemäß § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG im Jahr ihrer Gewährung  
als Betriebseinnahmen das Betriebsvermögen des Zuschussempfängers und den Gewinn des  
betreffenden Jahres. Den Steuerpflichtigen steht jedoch ein Wahlrecht zu, die Sofortversteue-  
rung des Zuschusses dadurch zu vermeiden, dass sie die AK oder HK der bezuschussten Wirt-  
schaftsgüter um den Zuschuss mindern. S. auch R 6.5 Abs. 2 EStR 2008.

Die v. g. Entscheidung des BFH steht, soweit die Kommune Antragsteller und Zuwendungs-  
empfänger ist und sie die entsprechenden Beträge an ihre Eigengesellschaften bzw. ihre Ei-  
genbetriebe weiterleitet, im Widerspruch zu den bisherigen Entscheidungen der Körperschaft-  
steuerreferatsleiter. Danach gilt für die Behandlung von **eigenen** und **zweckgebundenen wei-  
tergeleiteten** Zuschüssen der öffentlichen Hand an kommunale Betriebe, dass diese als Einla-  
gen zu beurteilen sind mit der Folge, dass die AfA von den ungeminderten AK bzw. HK vor-  
zunehmen sind und das Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG n. F. sich entsprechend erhöht.

Soweit diese Frage Gegenstand eines Antrages auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist,  
hat das Finanzamt darauf hinzuweisen, dass die verbindliche Zusage mit Wirkung für die Zu-  
kunft widerrufen bzw. geändert wird, wenn sich die steuerrechtliche Beurteilung des der ver-  
bindlichen Zusage zugrunde gelegten Sachverhalts durch die Rechtsprechung oder Verwal-  
tung zum Nachteil des Steuerpflichtigen ändert, § 207 Abs. 2 AO.

Wir bitten um Rücksprache in entsprechenden Fällen.

Hinweis:

Die (teilweise) Rückzahlung der bisher gewährten Zuschüsse (z.B. aufgrund einer Entschei-  
dung der EU-Kommission) stellt keine Ausschüttung dar sondern ist als (teilweise) Rückge-  
währ der bisherigen Einlage zu beurteilen. Soweit der zurück zu zahlende Betrag verzinst  
werden muss, liegt eine Betriebsausgabe vor. Mit der Zinszahlung kommt es wirtschaftlich  
zur Abschöpfung der Erträge, die durch die Verwendung der überhöhten Zuwendung zwi-  
schenzeitlich erzielt werden konnte.

### 19.11 Baukostenzuschüsse

Für nicht rückzahlbare Beiträge (Baukostenzuschüsse), die Versorgungsunternehmen dem  
Kunden als privatem oder gewerblichem Endabnehmer oder dem Weiterverteiler im Zusam-

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

menhang mit der Herstellung des Versorgungsanschlusses als Baukostenzuschüsse in Rechnung stellen, hat das Versorgungsunternehmen ein Wahlrecht, die empfangenen Zuschüsse als Betriebseinnahmen zu erfassen oder erfolgsneutral von den selbst getragenen AK oder HK für den Versorgungsanschluss abzuziehen (vgl. R 6.5 Abs. 2 EStR 2008, H 6.5 EStH 2008).

Es bestehen keine Bedenken, die Regelungen erst auf Baukostenzuschüsse anzuwenden, die in Wirtschaftsjahren vereinbart werden, die nach dem 31.12.2002 beginnen, vgl. BMF-Schreiben vom 27.05.2003, BStBl I 2003 S. 361.

Hinsichtlich der bis dahin geltenden ertragsteuerlichen Behandlung der von Abnehmern an Versorgungsunternehmen gezahlten Baukostenzuschüsse vgl. KSt-Kartei NRW § 8 KStG Karte E 6 sowie die Verfügung der OFD Münster vom 05.12.2002, S 2744 – 146 – St 13 – 33 bzw. S 2137 – 149 – St 12 – 33.

Zur steuerlichen Behandlung von Baukostenzuschüssen zu Hausanschlusskosten bei Versorgungsunternehmen, die ihre Versorgungsanlagen im Rahmen des sog. Legal Unbundling an einen rechtlich selbständigen Netzbetreiber verpachten, vgl. Kurzinfo ESt Nr. 01/2008 der OFD Münster.

**19.12 Freibetrag nach § 24 KStG**

Da die Körperschaft des öffentlichen Rechts jeweils mit ihren einzelnen BgA als Steuersubjekt angesehen wird, steht jedem einzelnen BgA der Freibetrag nach § 24 KStG in Höhe von 5.000,-- € zu.

## 20 Leistungen, die mit Gewinnausschüttungen vergleichbar sind

Im Halb-/Teileinkünfteverfahren sind sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen<sup>25</sup> einer Körperschaft an eine andere Körperschaft bei der empfangenden Körperschaft gem. § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreit. Die Steuerbefreiung gem. § 8b Abs. 1 KStG ist auch bei BgA anwendbar.

Von den Bezügen im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, gelten ab VZ 2004 5 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. § 3 c Abs. 1 EStG ist **nicht** anzuwenden, vgl. § 8b Abs. 5 KStG.

§ 8b Abs. 1 – 5 KStG gilt gem. § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG auch für Bezüge oder Gewinne,

- die einem BgA einer jPdÖR über andere jPdÖR zufließen, über die sie mittelbar an der leistenden Körperschaft beteiligt ist **und**
- bei denen die Leistungen **nicht** im Rahmen eines BgA erfasst werden und damit in Zusammenhang stehende Gewinnminderungen entsprechend, vgl. § 8 b Abs. 6 Satz 2 KStG n. F.

Beispiel:

Eine Landesbank erbringt an einen beteiligten Sparkassen- und Giroverband (= öffentl.-rechtl. Berufsverband) Leistungen in dessen vermögensverwaltenden Bereich und dieser wiederum an die angeschlossenen Sparkassen, die damit jeweils zu mit Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen führen.

In diesen Fällen wird es für die Anrechnung der Kapitalertragsteuer bei dem die Leistung erhaltenden BgA nicht beanstandet, wenn die die mittelbare Beteiligung vermittelnde Körperschaft dem die Leistung erhaltenden BgA auf einer Kopie der ihr vorliegenden Kapitalertragsteuerbescheinigung die auf ihn entfallenden Bezüge oder Gewinne und die darauf anteilig entfallende Kapitalertragsteuer mitteilt, vgl. Rz. 12 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935.

In Anlehnung an die bisherige Regelung des § 23 Abs. 2 S. 1 KStG a. F. sowie des § 34 Abs. 12 S. 2 KStG 2002 wird bei BgA auf die Erhebung der Nachsteuer i.S.d. § 37 Abs. 3 KStG 2002 verzichtet.

---

<sup>25</sup> Die Gewinne werden auf allen Stufen einer Beteiligungskette einer definitiven Körperschaftsteuerbelastung von 25 % bzw. ab VZ 2008 15 % unterworfen.

## 21 Nachsteuer

Durch § 37 Abs. 3 KStG 2002 wird der Kreis der unter die Nachbelastung fallenden Körperschaften eingegrenzt.

Der Gesetzeswortlaut beschränkt den Anwendungsbereich dieser Vorschrift auf Körperschaften, die aufgrund ihrer Rechtsform selbst Ausschüttungen vornehmen können und die bei den Empfängern zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG führen.

Danach wird bei BgA auf die Erhebung der Nachsteuer i.S.d. § 37 Abs. 3 KStG 2002 verzichtet, da BgA keinen den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss treffen können und somit ein Körperschaftsteuerguthaben i.S.d. § 37 KStG n. F. nicht abbauen könnten.

Hinweis:

Es bleibt jedoch zu beachten, dass durch § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung für die hinter den BgA stehenden Gewährträger ein Einkommenstatbestand geschaffen wurde. Auf die Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG wird gem. § 43 Abs. 1 Nr. 7b und 7c EStG ein aktuell 15%iger (bei Zufluss vor dem 01.01.2009 ein 10%iger) Kapitalertragsteuerabzug erhoben.

## 22      **Einkommenstatbestände    nach    § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG und Kapitalertragsteuerabzug**

### 22.1    **Hintergrund der Vorschriften**

Im Halb-/Teileinkünfteverfahren werden Gewinne, die eine Kapitalgesellschaft erzielt, mit derzeit 15 % Körperschaftsteuer belastet. Schüttet die Kapitalgesellschaft die Gewinne aus, wird die zugeflossene Dividende auf der Ebene der natürlichen Person als Anteilseigner zur Hälfte bzw. ab VZ 2009 zu 60%, soweit die Erträge nicht der Abgeltungssteuer unterliegen, bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens erfasst.

Da das Verhältnis von BgA zu ihren Trägerkörperschaften mit demjenigen von Kapitalgesellschaften zu ihren Gesellschaftern vergleichbar ist<sup>26</sup>, wurde aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG geschaffen. Danach sind Leistungen von BgA an ihre Trägerkörperschaften (z.B. Städte, Kreise etc.) grds. wie Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften an ihre Anteilseigner zu behandeln.

Bei den Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften erfolgt die Besteuerung im Wege des Halb- oder Teileinkünfteverfahrens bzw. durch die Abgeltungssteuer, bei den Trägerkörperschaften der BgA durch einen 15%igen (bei Zufluss vor dem 01.01.2009 10%igen) Kapitalertragsteuerabzug (§§ 43 Abs. 1 Nr. 7b und 7c, 43a Abs. 1 Nr. 2, 44 Abs. 6 EStG) und die erweiterte beschränkte Körperschaftsteuerpflicht, § 2 Nr. 2 KStG und § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

Danach werden

- **Leistungen** eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA **mit eigener Rechtspersönlichkeit** (§ 4 Abs. 2 KStG, z.B. Sparkassen, Zweckverbände, öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten wie der WDR etc., öffentlich-rechtliche Versicherungen, Anstalten des öffentlichen Rechts), die zu mit Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen führen, sowie verdeckte Gewinnausschüttungen an ihre Anteilseigner gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a) EStG und
- der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn und verdeckte Gewinnausschüttungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA im Sinne des § 4 KStG **ohne eigene Rechtspersönlichkeit**, der den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder Umsätze einschließlich bestimmter steuerfreier Umsätze von mehr als 350.000 € im Kalenderjahr oder einen Gewinn von mehr als 30.000 € im Wirtschaftsjahr hat, sowie der Gewinn im Sinne des § 21 Abs. 3 UmwStG a. F. (einbringungsgeborene Anteile) bzw. im Sinne des § 22 Abs. 4 UmwStG n. F. (§ 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG: sperrfristbehaftete Anteile) und die Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA (Entnahmen durch die Gemeinde) gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG

---

<sup>26</sup> Vgl. BFH vom 14.03.1984 (BStBl 1984 II S. 496); vom 03.02.1993 (BStBl 1993 II S. 459); vom 24.04.2002 (BStBl 2003 II S. 412).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

als Kapitaleinkünfte der Trägerkörperschaften qualifiziert.

Die Bezüge gehören nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Leistungen stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gelten, vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a) letzter Halbsatz sowie § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 5 EStG.

Wann Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto als entnommen anzusehen sind, ergibt sich unter entsprechender Anwendung der Grundsätze des § 27 KStG. Danach gilt auch für Leistungen im o.g. Sinne (incl. der vGA) eine Verwendungsreihenfolge, und zwar dergestalt, dass zunächst die (Neu-) Rücklagen vor den Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto als verwendet gelten, vgl. auch Vordruck KSt 1 Fa. Eine Günstigerprüfung, bei der vorrangig das steuerliche Einlagekonto in Anspruch zu nehmen wäre, ist **nicht** vorzunehmen.

Diese neuen Einkommenstatbestände gelten erstmals für „Leistungen“, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres erzielt werden, für das das KStG n. F. erstmals anzuwenden ist, § 52 Abs. 37a EStG.

**Hinweis:**

Beachte die Aussagen zum Anwendungszeitpunkt (Tz. 22.2.2 und 22.3.11)!

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935, ausführlich zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG Stellung genommen. Ergänzende Ausführungen enthalten die BMF-Schreiben vom 08.08.2005, BStBl I 2005 S. 831, und vom 09.08.2005, DB 2005, 1935.

Als Folge der in § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG vorgenommenen Erweiterung der Einkommenstatbestände wurde auf diese Einkünfte ein zunächst 10%iger Kapitalertragsteuerabzug eingeführt, § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7b und 7c EStG i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 6 EStG. Durch das UntStRefG vom 14.08.2007 (BGBl. I 2007 S. 1912) wurde der Kapitalertragsteuerabzug für Kapitalerträge, die der Trägerkörperschaft nach dem 31.12.2008 zufließen, auf 15% erhöht (vgl. § 43a Abs. 1 Nr. 2 und § 52a Abs. 1 EStG i.d.F. des UntStRefG). Die Trägerkörperschaften (z.B. Städte etc.) sind mit den inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist, beschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Insoweit tritt eine weitere beschränkte Körperschaftsteuerpflicht gem. § 2 Nr. 2 KStG ein. Gleichzeitig ist die Körperschaftsteuer für diese - dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegenden - Einkünfte gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG grds. abgegolten; die 10- bzw. 15%ige Kapitalertragsteuer ist nicht anrechenbar. Eine Veranlagung der jPdöR mit ihren Einkünften aus Kapitalvermögen erfolgt daher nicht.

**Ist der Empfänger der Leistungen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig**, so sind die entsprechenden Einnahmen in der Körperschaftsteuerveranlagung des Empfängers steuerlich zu erfassen. Hierbei bleibt jedoch zu berücksichtigen, dass Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG gem. § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. Die bei dem **BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit** einbehaltene 10- bzw. 15%ige Kapitalertragsteuer ist im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung des Empfängers gem. § 31 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG in vollem Umfang anrechenbar (vgl. dazu Beispiel zu Tz. 20.3).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**Ist der Empfänger der Leistungen eine nicht körperschaftsteuerpflichtige jPdöR** und leitet diese die erhaltenen Beträge an einen oder mehrere BgA weiter, so sind die Leistungen in einem ersten Schritt als an die Trägerkörperschaft ausgeschüttet und in einem weiteren Schritt als in den oder die anderen BgA eingelegt anzusehen.

Die Leistungen können nicht als direkt in dem oder den anderen BgA erzielt angesehen werden, da bei BgA keine Mutter-Tochter-Struktur denkbar ist. Sie stehen wie Schwestergesellschaften mit der Stadt als „Mutter“ zueinander.

## **22.2 Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a) EStG**

### **22.2.1 Leistungsbegriff**

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG Leistungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit, die zu mit Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen führen.

Leistungen im Sinne dieser Vorschrift sind grundsätzlich sämtliche Arten von Vermögenszuführungen, z.B. Leistungen, die aus steuerfreien Einnahmen (z.B. § 8b KStG) stammen, aber auch Sach- bzw. Dienstleistungszuwendungen. Zu den Leistungen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

**Nicht** unter den Leistungsbegriff i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG fallen die Zuführung bereits nach altem Recht definitiv belasteter Gewinne eines BgA (Alrücklagen) sowie die Einlagen des Gewährträgers. Darüber hinaus rechnen auch die zulässigerweise auf Grund eines zivilrechtlichen Leistungsaustausches zwischen dem BgA und der Trägerkörperschaft getätigten Zahlungen **nicht** zu den Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG.

Leistungen auf Grund eines zivilrechtlichen Leistungsaustausches, der steuerlich nach den allgemeinen Grundsätzen nicht der Besteuerung zu Grunde zu legen ist, weil vGA anzunehmen sind (z.B. keine Fremdüblichkeit / Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot etc.), gehören als vGA jedoch zu den Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG.

### **22.2.2 Anwendungszeitpunkt**

§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a) EStG ist erstmals auf Leistungen anzuwenden, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres des BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit erzielt werden, für das das KStG neuer Fassung erstmals anzuwenden ist, § 52 Abs. 37a Satz 1 EStG. Die Vorschrift erfasst somit bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr erstmals Leistungen, die der Trägerkörperschaft in 2002 zufließen. Da – von Vorabausschüttungen abgesehen – der Gewinn eines BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit der Trägerkörperschaft frühestens im Folgejahr zufließt, unterliegt bereits der im Jahr 2001 erzielte Gewinn bei Zufluss der Kapitalertragsteuer (vgl. dazu BFH vom 11.07.2007, BStBl II 2007 S. 841).

### **22.2.3 Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer**

Die Kapitalertragsteuer auf Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a) EStG entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger (i.d.R. dem Gewährträger aber auch

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

z.B. den Mitgliedsgemeinden eines Zweckverbandes) zufließen, § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG. Auf Leistungen, die wirtschaftlich mit Gewinnausschüttungen vergleichbar sind, ist § 44 Abs. 2 EStG anwendbar. Die innerhalb eines Monats einzubehaltende Steuer ist jeweils bis zum 10. des folgenden Monats an das Finanzamt abzuführen, § 44 Abs. 1 Satz 5 EStG.

**22.2.4 Steuersatz**

Durch das UntStRefG vom 14.08.2007 (BGBl. I 2007 S. 1912) wurde der Steuersatz für alle Kapitalerträge, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2008 zufließen, auf einheitlich 15% angehoben (vgl. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Gem. § 43a Abs. 1 Nr. 5 EStG a. F. beträgt der Kapitalertragsteuersatz für Kapitalerträge, die dem Gläubiger bis einschließlich 31.12.2008 zugefließen (vgl. § 52a Abs. 1 EStG)

- 10% des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger (Trägerkörperschaft des BgA) die KapSt trägt
- 11 1/9% des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner (BgA) die KapSt übernimmt.

**22.2.5 Schuldner der Kapitalertragsteuer**

Die Trägerkörperschaft (z. B.: Stadt) ist als Gläubiger der Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a) EStG der Schuldner der Kapitalertragsteuer, § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG. Der Schuldner der Kapitalerträge (der BgA) hat den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen, § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG.

**22.3 Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG****22.3.1 Gewinnbegriff**

Der Gewinn im Sinne dieser Vorschrift entspricht dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss (§ 275 HGB) bzw., wenn eine Steuerbilanz aufgestellt wird, dem Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG.

Eine Korrektur nach Einkommensermittlungsvorschriften (z.B. nicht abziehbare Betriebsausgaben) findet nicht statt. Dementsprechend mindern auch die in Abzug gebrachten nicht abziehbaren Aufwendungen (einschließlich Körperschaftsteuer) den Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG. Andererseits erhöhen auch körperschaftsteuerfreie Einnahmen (z.B. gem. § 8b KStG) den Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG.

Wird von dem BgA eine Steuerbilanz erstellt, ist auf den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG abzustellen mit der Folge, dass handelsrechtlich zulässige Gewinnminderungen (z. B.: Drohverlustrückstellungen) steuerlich unberücksichtigt bleiben. In diesem Fall führt die Erstellung einer Steuerbilanz im Verhältnis zur Handelsbilanz ggf. zu einem ungünstigeren Ergebnis. Der verwendungs- bzw. rücklagefähige Gewinn ist um die Beträge für den Ausgleich von Fehlbeträgen (Verlusten) aus früheren Wirtschaftsjahren zu kürzen, vgl. Rz. 22 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935, sowie die Erläuterungen zur aktuellen BFH-Rechtsprechung unter Tz. 22.3.7.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**22.3.2 Betriebsvermögensvergleich**

Für Zwecke der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG ist der Gewinn im Sinne des Betriebsvermögensvergleichs maßgebend.

**Eigenbetriebe** i.S.d. Eigenbetriebsverordnung sind verpflichtet, ihre Rechnung nach den Regeln der kfm. doppelten Buchführung (vgl. Tz. 30) zu führen.

Wird diese Verpflichtung nicht beachtet, ist der Gewinn eines Eigenbetriebs, der in Gänze auch einen BgA darstellt, nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs sowohl für Zwecke der Veranlagung als auch für Zwecke der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG zu schätzen (§ 162 AO), Rz. 17 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935.

**Regiebetriebe** waren bislang nach landesrechtlichen Vorschriften nicht zur doppelten Buchführung verpflichtet. Die Gemeindeordnung bzw. Gemeindekassenverordnung bestimmten für NRW, dass die kameralistische Buchführung für Regiebetriebe genügt.

Die kameralistische Buchführung genügt nicht steuerlichen Zwecken. Regiebetriebe, die die Buchführungsgrenzen des § 141 AO überschreiten, sind nach Aufforderung durch die Finanzverwaltung zur kfm. doppelten Buchführung verpflichtet. Die Buchführungspflicht ist vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO). Der Gewinn ist dann durch Bestandsvergleich gemäß § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

Spätestens ab 2009 sind die Gemeinden und Gemeindeverbände verpflichtet, für ihren Gesamthaushalt eine doppelte Buchführung zu erstellen, vgl. § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden in Nordrhein-Westfalen (NKFEFG-NRW) vom 16.11.2004 (GV NRW 2004, 644). Nach dem BMF-Schreiben vom 03.01.2013, BStBl. I 2013 S. 59 gilt diese Verpflichtung jedoch **nicht** für sämtliche gemeindlichen Regiebetriebe gem. § 140 AO auch für die Besteuerung. Das BMF-Schreiben führt dazu aus, dass die jPdöR Steuerpflichtiger nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nur mit ihrem jeweiligen BgA sei. Der Anwendungsbereich der Doppik erstreckt sich dagegen auch auf das gesamte Hoheitsvermögen der jPdöR, das aus steuerlicher Sicht nicht wirtschaftlichen Zwecken diene. Die umfassenden Aufzeichnungspflichten stellen damit keine Pflichten zum Führen von Büchern oder zum Erstellen von Abschlüssen für den einzelnen BgA im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG dar, die das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG ausschließen (vgl. dazu auch Tz. 30.2).

Ermittelt ein Regiebetrieb seinen Gewinn noch nicht nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs (z.B. weil noch keine Aufforderung zur Buchführung durch die Finanzverwaltung erfolgt ist), so ist der Gewinn für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs zu schätzen. Für Zwecke der Körperschaftsteuerveranlagung ist die eingereichte Gewinnermittlung jedoch zu Grunde zu legen (vgl. auch Tz. 22.3.3).

Darüber hinaus gelten auch die auf eine jPdöR entfallenden Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (OHG, KG, GmbH & Co KG), mit denen die jPdöR ei-

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

nen BgA begründet (R 6 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004), als durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt (vgl. dazu sinngemäß auch Rz. 5 des BMF-Schreibens vom 10.11.2005, BStBl I 2005 S. 1029).

**22.3.3 Umsatz- bzw. Gewinn Grenzen**

Der Gesetzgeber nimmt auch dann Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG an, wenn kein Betriebsvermögensvergleich vorliegt, falls bestimmte Umsatz- oder Gewinn Grenzen überschritten werden.

Hierbei werden in Anlehnung an § 141 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4 AO ab dem Veranlagungszeitraum 2004<sup>27</sup> als Umsatzgrenze 350.000 Euro und/oder als Gewinn Grenze 30.000 Euro angenommen.

Durch das Erste Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse, insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft vom 22.08.2006 (BGBl. I S. 1970) wurde die Umsatzgrenze des § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auf 500.000 € erhöht. Die Gewinn Grenze des § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO wurde durch das Zweite Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse vom 07.09.2007 (BGBl. I S. 2246) von 30.000 € auf 50.000 € angepasst. Die Umsatz- und Gewinn Grenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG wurden jedoch **nicht** entsprechend geändert.

Werden die Grenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 1 EStG nicht überschritten, sind keine Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG anzunehmen.

Übersteigen die Umsätze/Gewinne die v. g. Beträge, ist für Zwecke der Körperschaftsteuerveranlagung des BgA der Gewinn, der ggf. aufgrund der geänderten Grenzen für die steuerliche Buchführungspflicht zulässigerweise nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden ist, zugrunde zu legen. Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG ist jedoch der Gewinn nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs zu schätzen, § 162 AO, vgl. Rz. 17 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935.

**22.3.4 Rücklagenbildung**

Der Gewinn unterliegt nicht der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG, soweit er den Rücklagen des BgA zugeführt wird.

Zunächst wurde für die steuerrechtliche Anerkennung einer Rücklagenbildung auf die haushaltsrechtliche Zulässigkeit abgestellt (vgl. Rz. 23 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935). Dies hatte zur Folge, dass eine Rücklagenbildung nur bei den als Sondervermögen organisatorisch und haushaltstechnisch selbständigen Eigenbetrieben möglich war, nicht hingegen bei den dem Gesamtdeckungsprinzip unterliegenden Regiebetrieben. Soweit in der Bilanz eines Eigenbetriebes die erzielten Gewinne als Rücklagen ausgewiesen wurden (z.B. als Zuführung zu den Gewinnrücklagen, als Gewinnvortrag oder unter einer anderen Position des Eigenkapitals), verhinderten diese – ohne weitere Voraussetzungen – den Kapitalertragsteuerabzug.

Nach der Neufassung der Rz. 23 und 24 des BMF-Schreibens durch das BMF-Schreiben vom 08.08.2005, BStBl I 2005 S. 831 wurde sowohl bei Regie-, als auch bei Eigenbetrieben eine Rücklagenbildung nur noch dann anerkannt, wenn die Mittel für bestimmte Vorhaben angesammelt wurden. Auch die unterjährige Investition von Mitteln, die auf Grund eines gewinn-

<sup>27</sup> Vgl. Art 1 Nr. 2 i.V.m. Nr. 4 Buchstabe b des Kleinunternehmerförderungsgesetzes vom 31.07.2003 (BStBl I 2003 S. 398).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

realisierenden Vorgangs dem BgA zugeführt worden *waren*, oder die Verwendung dieser Mittel zur Tilgung von betrieblichen Verbindlichkeiten *wurden* als Rücklagenbildung *anerkannt*. Ebenfalls galten bloße Buchgewinne, die sich beim Tausch von Wirtschaftsgütern des BgA ergeben haben, als reinvestiert und damit als für betriebliche Zwecke verwendet.<sup>28</sup>

Das Bestreben, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit des BgA zu erhalten, reichte allerdings für eine unschädliche, den Kapitalertragsteuerabzug verhindernde Rücklagenbildung nicht aus.

Demgegenüber hat das Hessische Finanzgericht in seinem Urteil vom 07.10.2009, EFG 2010 S. 1319 für einen Eigenbetrieb entschieden, dass – entsprechend der ursprünglichen Verwaltungsauffassung - stehen gelassene Gewinne stets als Zuführung zu den Rücklagen anzusehen seien. Maßgebend sei, dass die Mittel als Eigenkapital im Sondervermögen des BgA verbleiben und nicht dem Haushalt der Trägerkörperschaft zugeführt würden.

Auf die Revision der Finanzverwaltung hin hat der BFH mit Urteil vom 16.11.2011, BStBl II 2013 S. 328 seine bisherige Rechtsprechung dahingehend konkretisiert, dass die vermögensmäßige Verselbständigung von Eigenbetrieben dazu führt, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen nur dann und insoweit entstehen, als für den Eigenbetrieb eine entsprechende Ausschüttung beschlossen wurde.

*Die Finanzverwaltung wendet die Rechtsprechungsgrundsätze für Eigenbetriebe vollumfänglich an, soweit der Eigenbetrieb identisch ist mit dem BgA. Umfasst der kommunalrechtlich verselbständigte Eigenbetrieb hingegen auch hoheitliche Tätigkeiten oder mehrere getrennt zu steuernde BgA, so ist der jeweilige BgA mangels Verselbständigung gegenüber diesen Tätigkeiten wie ein Regiebetrieb zu behandeln. Bei diesen ist eine Rücklagenbildung weiterhin möglich, soweit die Ansammlung für betriebliche Investitionen dargelegt werden kann (vgl. BMF-Schreiben vom 08.08.2005, BStBl I 2005 S. 831). Entsprechende Ausführungen sollen in ein überarbeitetes BMF-Schreiben zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG eingearbeitet werden.*

Die Aussagen der Rz. 23 i.d.F. des BMF-Schreibens vom 11.09.2002 (BStBl I 2002 S. 935), dass als Zuführung zu den Rücklagen jedes Stehenlassen von Gewinnen als Eigenkapital für Zwecke des BgA gilt, unabhängig davon, ob dies in der Form der Zuführung zu den Gewinnrücklagen, als Gewinnvortrag oder unter einer anderen Position des Eigenkapitals erfolgt, findet sich so in der Neufassung der Rz. durch das BMF-Schreiben vom 08.08.2005 nicht wieder. Die Aussagen behalten u. E. jedoch weiterhin Gültigkeit, d. h. eine Rücklage i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG muss nicht als bilanzielle Rücklage ausgewiesen sein. Die Zulässigkeit der Rücklagenbildung bestimmt sich jedoch nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 08.08.2005, BStBl I 2005 S. 831. Auch die Aussagen zur Behandlung von in dem BgA „stehen gelassenen“ Gewinnen, wenn keine zulässige Rücklagenbildung vorliegt, gelten weiterhin. Für diese Gewinne kommt die Ausschüttungsfiktion mit gleichzeitiger Wiedereinlage in den BgA (Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos) zur Anwendung.

<sup>28</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 09.08.2005, DB 2005, 1935

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**22.3.5 Nachträgliche Rücklagenbildung<sup>29</sup>**

Die nachträgliche Bildung einer Rücklage nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG setzt – in Anlehnung an die allgemeinen Voraussetzungen für die Bildung einer entsprechenden Rücklage (vgl. Rz. 23 Satz 2 ff. des BMF-Schreibens vom 11. September 2002 i.d.F. des BMF-Schreibens vom 8.8.2005, BStBl I 2005 S. 831) – voraus, dass bereits mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die in die Rücklage einzustellenden Gewinne entstanden sind, konkrete Pläne für ein bestimmtes Vorhaben und für dessen Durchführung bestanden haben. Die Steuerpflichtige trägt insoweit die Beweislast dafür, welche konkreten Vorhaben zu diesem Zeitpunkt geplant waren. Dabei genügt es nicht, das einzelne Vorhaben nur zu benennen. Vielmehr muss die Steuerpflichtige glaubhaft machen, dass bereits am Ende des Wirtschaftsjahres, dessen Gewinn den Rücklagen zugeführt werden soll, konkrete Zeitvorstellungen für die Durchführung des Vorhabens bestanden, zumindest aber die Durchführung ernsthaft beabsichtigt war. Wurde von Seiten der Steuerpflichtigen nicht vorgetragen, in welcher Höhe und insbesondere für welche konkreten Vorhaben eine Rücklage gebildet wurde, ist die Rücklagenbildung nicht anzuerkennen. Entsprechende Angaben können jedoch unter Vorlage glaubhafter Nachweise nachgereicht werden, soweit eine Berücksichtigung nach den abgabenrechtlichen Vorschriften noch möglich ist.

Bei Vorhaben, deren Umsetzung einen Beschluss, z.B. des Stadt- oder des Gemeinderates erfordern, setzt die nachträgliche Bildung der Rücklage grundsätzlich voraus, dass ein entsprechender Beschluss bereits zum Ende des Wirtschaftsjahres, dessen Gewinn in die Rücklagen eingestellt werden soll, vorliegt.

**22.3.6 Auflösung der Rücklagen**

Die Verwendung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA führt zu einem Gewinn im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG. Eine Verwendung der Rücklagen in diesem Sinne ist anzunehmen, wenn entsprechende Zahlungen oder die Gewährung von sonstigen Vermögensvorteilen

- im hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft oder der Mitgliedsgemeinden (z.B. bei Zweckverbänden) oder
- in einem anderen BgA (Einlage) oder
- in einer Eigengesellschaft (Einlage)

verwendet werden. Steuerlich gelten die aus aufgelösten Rücklagen stammenden Mittel zunächst als in den hoheitlichen Bereich überführt und anschließend als in den/die weitere[n] BgA/Eigengesellschaft eingelegt, vgl. Rz. 24 und 26 des BMF-Schreiben vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935.

Beachte:

Erfassung der Einlage auf dem steuerlichen Einlagekonto des Empfänger-BgA.

---

<sup>29</sup> Vgl. Verfügung der OFD Chemnitz vom 29.11.2010, S 2407-3/20-St21, juris

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Die schädliche Auflösung der Rücklagen ist auch dann grds. steuerpflichtig, wenn sie in einem Veranlagungszeitraum erfolgt, in dem die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 1 EStG **nicht** vorliegen. Dies lässt sich zum einen aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift herleiten, zum anderen auch aus dem Gesetzeswortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG, der in Satz 2 die Auflösung der Rücklagen ohne weitere Voraussetzungen zu einem Gewinn im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 1 EStG erklärt. Zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos in diesen sog. „Wechselfällen“ vgl. Tz. 23.3.

In Fällen der Umwandlung oder Einbringung gilt die Rücklage ebenfalls als aufgelöst. Nach Verwaltungsauffassung war dies auch schon von dem alten Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG gedeckt, da in Fällen der Umwandlung oder Einbringung die Rücklage im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG nicht auf den neuen Rechtsträger (in privatrechtlicher Organisationsform) übergehen kann. Folglich ist sie aufzulösen und da der BgA mit Einbringung oder Umwandlung untergeht, kann die Rücklage in der Konsequenz nur für Zwecke außerhalb des BgA aufgelöst werden. Mit dem JStG 2007 und dem SEStEG wurde der Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG klarstellend erweitert (vgl. auch Tz. 22.5.2).

**22.3.7 Verlustverrechnung**

Kapitalertragsteuerpflichtige Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG liegen auch dann vor, wenn Rücklagen zu Zwecken **außerhalb** des BgA verwendet werden. Die Auflösung von Rücklagen **innerhalb** eines BgA zwecks Verlustabdeckung eines Wirtschaftsjahres führt nicht zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einnahmen, weil die durch einen Verlustausgleich aufgezehrten Rücklagen für Vermögensübertragungen nicht mehr zur Verfügung stehen. In diesen Fällen kommt es daher bei den Trägerkörperschaften nicht zu einer Versteuerung.

Maßgebend ist allein der handelsrechtliche Fehlbetrag, da § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG an den vom BgA erzielten Gewinn und nicht an das Einkommen anknüpft. Ein evt. steuerrechtlicher Verlustvortrag nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10 d Abs. 1 EStG ist irrelevant.

Bei der Verrechnung von Verlusten ist zwischen der Rechtsform der Eigen- und Regiebetriebe zu unterscheiden:

**Eigenbetriebe**, die regelmäßig nach den Regeln der kfm. doppelten Buchführung Jahresabschlüsse aufstellen und bei denen **nicht durch entsprechende Einlagen** ausgeglichene Verlustvorträge bestehen, können den verwendungs- bzw. rücklagefähigen Gewinn um die Beträge für den Ausgleich von Fehlbeträgen (Verlusten) aus früheren Wirtschaftsjahren kürzen, vgl. Rz. 22 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935. Insoweit mindert sich der Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG, vgl. Zeile 20 des Vordrucks KSt 1 Fa.

Trägt die jPdöR einen entstandenen Verlust vor, mindert dieser somit den Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG.

Gleicht sie einen entstandenen Verlust im Jahr der Entstehung aus, erhöht sich entsprechend das steuerliche Einlagekonto. Die durch Einlagen ausgeglichenen Verluste wirken sich insoweit auf die Höhe der Kapitaleinkünfte aus, als sich hierdurch die Höhe des ausschüttbaren Gewinns mindert (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Satz 3 EStG).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

**Regiebetriebe** sind in den kommunalen Haushalt eingegliedert. Ihre Einnahmen fließen – anders als bei Eigenbetrieben – unmittelbar in den Haushalt und Ausgaben werden unmittelbar aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft bestritten. Ein separater Verlustvortrag eines Regiebetriebs ist nicht möglich, da dieser aufgrund des Gesamtdeckungsprinzips im allgemeinen Haushalt untergeht. Handelsrechtliche Fehlbeträge können somit den Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG nicht mindern.

Diese Verwaltungsauffassung hat der BFH mit Urteil vom 23.01.2008 (BStBl II 2008 S. 573) bestätigt. Ergänzend hat er ausgeführt, dass der Verlust des Regiebetriebs vielmehr im Jahr der Entstehung als durch Einlagen der Trägerkörperschaft ausgeglichen gilt und zu einem entsprechenden Zugang im steuerlichen Einlagekonto führt. Die Verluste wirken sich somit insoweit auf die Höhe der Kapitaleinkünfte aus, als sich hierdurch die Höhe des ausschüttbaren Gewinns mindert (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Satz 3 EStG). *Diese Entscheidungsgrundsätze hat der BFH mit Urteil vom 11.09.2013, BFH/NV 2014 S. 105 entsprechend fortgeführt. Maßgebend für die Ermittlung des Gewinns für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG – und dementsprechend in Verlustfällen für die Zuführung zum Einlagekonto - sei bei Regiebetrieben allein das nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zutreffende Jahresergebnis. Die unterschiedliche Behandlung der Verluste von Regiebetrieben einerseits und Eigenbetrieben andererseits führe demnach weder zu unbilligen noch zu systemwidrigen Ergebnissen. Die Führung des steuerlichen Einlagekontos diene keinem Selbstzweck, sondern sei Hilfsmittel für die Bemessung der Kapitalertragsteuer; sie soll verhindern, dass Rückzahlungen von Einlagen als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert werden. Für eine, an die Grundsätze zur Rücklagenbildung angelehnte Liquiditätsbetrachtung sieht der BFH keine gesetzliche Grundlage, keine allgemein anerkannten Kriterien und keine hinreichenden Erkenntnismöglichkeiten für die Finanzverwaltung.*

*Das Urteil wurde bisher noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht und soll in ein überarbeitetes BMF-Schreiben zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG eingearbeitet werden.*

Der Vordruck KSt 1 Fa sieht für die entsprechende Einlage der Trägerkörperschaft die Zeile 38c vor bzw weist in Zeile 20 darauf hin, dass ein Ausgleich von Fehlbeträgen aus früheren Wirtschaftsjahren bei Regiebetrieben die Höhe der Kapitaleinkünfte nicht mindern kann.

**22.3.8 Berücksichtigung von verdeckten Gewinnausschüttungen**

Aus rechtssystematischen Gründen sind auch die verdeckten Gewinnausschüttungen in den Regelungsinhalt des § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG aufgenommen worden.

Soweit also z.B. Wirtschaftsgüter eines BgA unentgeltlich oder zu einem Wert unterhalb des gemeinen Wertes in den hoheitlichen Bereich oder auf einen anderen BgA derselben Trägerkörperschaft übertragen werden, sind vGA anzunehmen, die ebenfalls zu Kapitaleinkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG führen können.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**22.3.9 Berücksichtigung von Feststellungen im Rahmen einer Betriebsprüfung**

Änderungen einer Betriebsprüfung wirken sich zunächst nicht auf die Handelsbilanz aus, so dass der Jahresüberschuss i.S.d. § 275 HGB dadurch nicht berührt wird. Es stellt sich demzufolge die Frage, inwieweit die Feststellungen der Betriebsprüfung die Höhe der Kapitaleinkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG beeinflussen können.

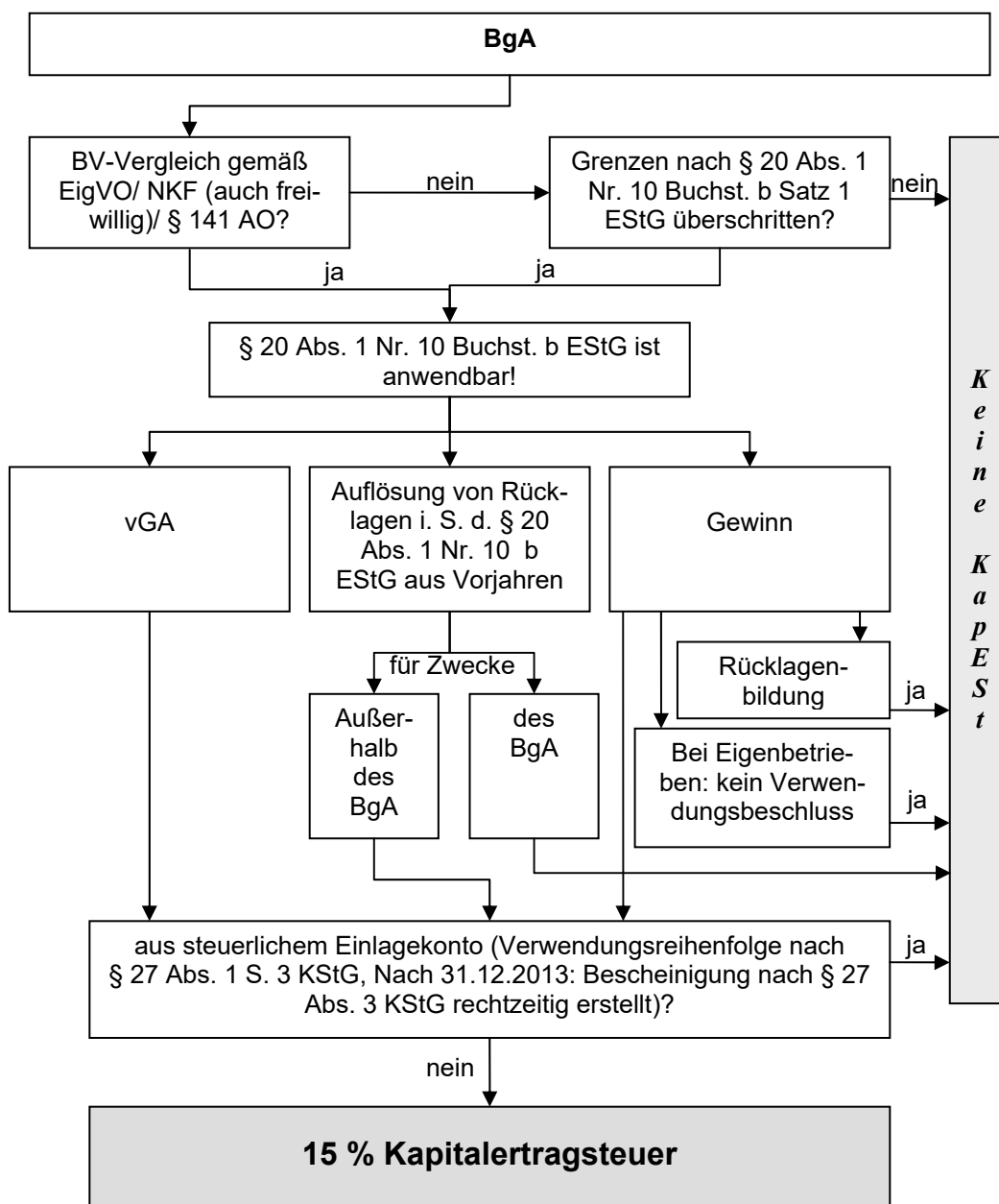
*Bisher haben wir hierzu folgende Auffassung vertreten:*

Für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG ist der geänderte Gewinn in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum zugrunde zu legen. Mithin ändert sich die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer bereits in dem Veranlagungszeitraum der Änderung, nicht erst in dem Veranlagungszeitraum, in dem die tatsächliche Anpassung der Handelsbilanz an die Feststellungen der Betriebsprüfung erfolgt.

*Ob hieran unter Berücksichtigung der Auffassung des BFH zur Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Gewinns noch festgehalten werden kann, ist derzeit noch nicht geklärt (vgl. Urteil vom 11.09.2013, I R 77/11). Bis zur Überarbeitung des BMF-Schreibens zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG sollten entsprechende Fälle derzeit verfahrensrechtlich offen gehalten werden“ (zu den Voraussetzungen einer nachträglichen Rücklagenbildung siehe Tz. 22.3.5).*

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

## 22.3.10 Zusammenfassendes Schaubild





**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**22.3.11 Anwendungszeitpunkt**

§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG ist erstmals auf „Gewinne“ anzuwenden, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres erzielt werden, für das das KStG 2001 erstmals anzuwenden ist, § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG.

Nach Rz. 38 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935, sowie der klarstellenden Ergänzung durch Rz 5 des BMF-Schreibens vom 09.08.2005, DB 2005, 1935 sollte § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr erstmals auf den Gewinn des BgA für 2001 anzuwenden sein. Der Anwendungsbereich der Vorschrift wurde aus der Sicht der Trägerkörperschaft definiert.

Mit Urteil vom 11.07.2007, BStBl II 2007 S. 841, hat der BFH entgegen dieser Verwaltungsauffassung entschieden, dass Gewinne eines BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die im ersten Wirtschaftsjahr der Anwendung des KStG i.d.F. des StSenkG vom 23. Oktober 2000 (BStBl I S. 1428) erzielt wurden, nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG führen.

In der Urteilsbegründung führt der BFH aus, dass aufgrund der rechtlichen Identität von BgA und Trägerkörperschaft der Gewinn der Trägerkörperschaft und der des BgA **zeitgleich** bezogen würden, so dass bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr erstmals der vom BgA erzielte Gewinn des Jahres 2002 dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliege.

Das Urteil ist im Bundessteuerblatt veröffentlicht und somit allgemein anzuwenden.

**Geänderte Zuflussgrundsätze**

Die Finanzverwaltung hat bisher als Zuflusszeitpunkt der Erträge (und somit auch als Zeitpunkt der fingierten Gewinnausschüttung des BgA an die Trägerkörperschaft) den in § 44 Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStG genannten Zeitpunkt unterstellt (vgl. Rz. 38 und 39 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935).

Hieran kann nach dem BFH-Urteil vom 11.07.2007, BStBl II 2007 S. 841, nicht mehr festgehalten werden.

Nunmehr ist hinsichtlich des fiktiven Zuflusszeitpunktes und des fiktiven Gewinnausschüttungszeitpunktes wie folgt zu unterscheiden:

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<b>Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG</b>	<b>Zuflusszeitpunkt</b>
Nicht in Rücklagen eingestellter Gewinn	Bilanzstichtag (= Schluss des Wj.)
Verdeckte Gewinnausschüttung	Bilanzstichtag (= Schluss des Wj.)
Gewinn nach § 22 Abs. 4 UmwStG	Bilanzstichtag (=Schluss des Wj )
Rücklagenauflösung	Bilanzstichtag (= Schluss des Wj.) oder abweichender Tag der Beschlussfassung über die Rücklagenauflösung außerhalb der Bilanzfeststellung
Werbeerträge	Bilanzstichtag (=Schluss des Wj.)

**Geänderte Verrechnung der Leistungen**

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 5 EStG gilt § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sinngemäß, d. h. soweit für (fiktive) Ausschüttungen Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG als verwendet gelten (§ 27 Abs. 1 Satz 3 ff. KStG), liegen keine Einkünfte aus Kapitalvermögen vor und es kommt nicht zur Kapitalertragsteuerpflicht.

Nach bisheriger Verwaltungsauffassung war der im Folgejahr (fiktiv) ausgeschüttete Gewinn mit den Neurücklagen des BgA zum Ende des Vorjahres zu verrechnen, die den erzielten Gewinn bereits enthielten (vgl. Zeilen 56a-66 des Vordrucks KSt 1 Fa für 2006 – nachrichtlicher Teil).

Die geänderten Zuflussgrundsätze führen zu einer hiervon abweichenden Verwendungsrechnung. Soweit zum Schluss des der (fiktiven) Gewinnausschüttung vorangegangenen Wirtschaftsjahres keine Neurücklagen in mindestens gleicher Höhe zur Verfügung stehen, führt diese grds. zu einer Verwendung des steuerlichen Einlagekontos und somit nicht zur Kapitalertragsteuerpflicht. Dabei ist zu beachten, dass der Bestand des steuerlichen Einlagekontos nicht negativ werden kann.

**Vordrucke**

Der Vordruck KSt 1 Fa wurde entsprechend der BFH-Rechtsprechung angepasst. Der bisherige nachrichtliche Teil (vgl. bisherige Zeilen 56a - 66) ist entfallen und wurde in Zeilen 17 - 31 vorverlagert. Der Gewinn eines Wirtschaftsjahres wird somit im ersten Schritt zur Ermittlung der kapitalertragsteuerpflichtigen Leistungen mit den Beständen der Neurücklagen und des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres verrechnet, bevor sich die Neurücklagen um den Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres erhöhen.

Darüber hinaus sieht der Vordruck für 2007 letztmalig eine Übernahmezeile (Zeile 8) für die Veränderungen des steuerlichen Einlagekontos und der Neurücklagen aus dem nachrichtlichen Teil der Feststellung des Vorjahres (2006) vor, da die Feststellung 2006 ggf. schon be-

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

standskräftig ist.

Weil das Festsetzungsprogramm für die Veranlagungszeiträume vor 2007 der BFH-Rechtsprechung nicht angepasst wird, bestehen keine Bedenken, für den Zufluss der Erträge und somit für die Verwendungsrechnung nach § 27 Abs. 1 S. 3 ff. KStG für die Gewinne des BgA bis einschließlich 2006 von der bisherigen Verwaltungsauffassung (= Zufluss bei der Trägerkörperschaft im Folgejahr) auszugehen. Auf Verlangen der Körperschaft ist die Neuregelung jedoch auch schon für Vorjahre in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen einheitlich anzuwenden. In diesen Fällen sind die Feststellungen gem. §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 KStG personell durchzuführen.

Vgl. dazu auch Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 03.09.2008 – S 2706a – 1000 – St 134 (Rhld) und S 2706a – 107 – St 13 – 33 (MS).

**22.3.12 Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer**

Die Kapitalertragsteuer auf Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG entsteht im Zeitpunkt der Bilanzerstellung; spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres. Dies gilt auch, soweit sie auf vGA entfällt, die im abgelaufenen Wirtschaftsjahr vorgenommen worden sind.

Ist eine Bilanzerstellung des BgA auch acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres noch nicht möglich, weil z.B. Beteiligungserträge des BgA noch nicht bekannt sind, so ist der Gewinn für Zwecke der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG zu schätzen und die entsprechende KapSt-Anmeldung einzureichen. Bei einer späteren Änderung des geschätzten Gewinns ist eine geänderte Kapitalertragsteueranmeldung zum 10. des Folgemonats einzureichen.

Sofern Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA aufgelöst werden, entsteht die Kapitalertragsteuer am Tag nach der Beschlussfassung über die Verwendung, § 44 Abs. 6 Satz 2 EStG. Die innerhalb eines Monats einbehaltene Steuer ist jeweils bis zum 10. des folgenden Monats an das Finanzamt abzuführen, § 44 Abs. 6 Satz 4 i.V.m. § 44 Abs. 1 Satz 5 EStG.

In den Fällen der Veräußerung einbringungsgeborener bzw. sperrfristbehafteter Anteile entsteht die Kapitalertragsteuer am Tag nach der Veräußerung bzw. am Tag nach dem die Besteuerungsfolge gem. § 21 Abs. 2 UmwStG a.F. bzw. § 22 Abs. 1 UmwStG n. F. auslösenden Ereignis.

**22.3.13 Steuersatz**

Durch das UntStRefG vom 14.08.2007 (BGBl. I 2007 S. 1912) wurde der Kapitalertragsteuersatz von bisher 10% (§ 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG) auf 15% für Kapitalerträge, die der Trägerkörperschaft ab dem 01.01.2009 zufließen, erhöht (§ 52a Abs. 1 EStG, § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Da der Gewinn des BgA des Jahres 2008 aufgrund der geänderten BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 11.07.2007, BStBl II 2007 S. 841) der Trägerkörperschaft bereits am 31.12.2008 zufließt, unterliegt der Gewinn bereits dem neuen geminderten KSt-Satz von 15%, jedoch auch noch dem geringeren Kapitalertragsteuersatz von 10%.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts****22.3.14 Schuldner der Kapitalertragsteuer**

Bei Kapitalerträgen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG gilt der BgA als Schuldner der Kapitalerträge, § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG und die jPdöR als Gläubiger.

Durch das JStG 2007 vom 13.12.2006 (BGBl. I 2006 S. 2878) wurde § 44 Abs. 6 Satz 4 EStG dahingehend geändert, dass nicht mehr nur die Absätze 1 bis 4 des § 44 EStG für entsprechend anwendbar erklärt werden, sondern darüber hinaus auch § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG. Kapitalertragsteuer-Nachforderungsbescheide dürfen danach bei Erfüllen der Voraussetzungen unmittelbar an die jPdöR als Gläubiger der Kapitalerträge gestellt werden. Gem. § 52 Abs. 53 Satz 4 gilt dies bereits für Kapitalerträge ab 01.01.2002.

Für Kapitalerträge, die ganz oder teilweise nicht in Geld bestehen, ist eine direkte Inanspruchnahme der jPdöR als Gläubiger unter den Voraussetzungen des § 44 Abs. 1 Satz 7 – 9 EStG möglich.

**22.4 Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug**

Ein Anspruch auf eine teilweise Abstandnahme vom KapSt-Abzug der auf die Leistungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a) und b) EStG erhobenen derzeit 15%igen Kapitalertragsteuer, wie sie gem. § 44a Abs. 8 EStG z.B. für Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG (z. B.: Dividenden) vorgesehen ist, besteht nicht.

Diese Regelung ist auch schlüssig, da im Ergebnis eine einheitliche KapSt-Belastung von 15% erreicht wird, gleichgültig, ob es sich um Leistungen eines BgA oder um Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an die jPdöR handelt (vgl. auch Tz. 34.2).

**22.5 Einzelfragen****22.5.1 Buchgewinne**

Werden in einem BgA Buchgewinne erzielt (z.B. durch den Tausch von Wirtschaftsgütern oder durch Aufdeckung stiller Reserven, z.B. gem. § 21 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UmwStG), so verbleiben derartige Gewinne grds. im jeweiligen BgA.

Es stellt sich die Frage, ob derartige, nicht zu Liquidität führende Gewinne den Kapitalertragsteuerabzug auslösen.

In derartigen Fällen ist kein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen, weil nur tatsächlich Liquidität schaffende Vermögensübergänge auf die jPdöR mit Kapitalertragsteuer belastet werden sollen. Die Reinvestition ist als zulässige Rücklagenbildung im BgA anzuerkennen (vgl. BMF-Schreiben vom 09.08.2005, IV B 7-S 2706a-5/05).

**22.5.2 Einbringung von BgA in Kapitalgesellschaften**

Mit der Einbringung eines BgA in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 20 Abs. 1 UmwStG) gilt der jeweilige BgA als veräußert. Dieser Vorgang kann auf Antrag ertragsteuerlich neutral erfolgen (§ 20 Abs. 2 UmwStG a. F. und n. F.). Dabei gilt der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte BV ansetzt, für die einbringende jPdöR als Veräußerungspreis (§ 20 Abs. 3 UmwStG bzw. § 20 Abs. 4 UmwStG

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

a.F).

Mit dem Übergang des Vermögens auf eine Kapitalgesellschaft wird der BgA gleichzeitig vollständig beendet und das übergehende Vermögen für Zwecke außerhalb des untergegangenen BgA verwendet. Dieser Vorgang stellt sich damit als „Auskehrung“ des gesamten (Rest-) Vermögens des BgA an die Trägerkörperschaft mit anschließender Einlage in die Eigengesellschaft dar (vgl. Rz. 26 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935). Die durch die Einbringung entstandenen einbringungsgeborenen bzw. sperrfristbehafteten Anteile werden Hoheitsvermögen der Trägerkörperschaft (zu den Rechtsfolgen einer Veräußerung der Anteile vgl. 22.5.3 und 22.5.4). Die Verwaltungsauffassung wurde im Rahmen des JStG 2007 und des SEStEG gesetzlich in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 2 2. Halbsatz EStG festgeschrieben.

Damit erfüllt die Einbringung eines BgA in eine Kapitalgesellschaft den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG mit der Folge eines 15%igen bzw. bei Einbringungen vor dem 01.01.2009 10%igen Kapitalertragsteuerabzugs. Maßgebend für die Bemessung der Kapitalertragsteuer sind die im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen offenen Rücklagen (vgl. Zeile 55a des Vordrucks KSt 1 Fa).

Dass die infolge der Einbringung entstandenen Geschäftsanteile in der Hand der jPdöR die Qualität von sog. einbringungsgeborenen Anteilen i.S.d. § 21 UmwStG a. F. bzw. sperrfristbehafteten Anteilen i.S.d. § 22 UmwStG haben, ist für die Frage, ob Kapitalertragsteuer durch die Einbringung des BgA ausgelöst wird, unbeachtlich.

Wird im Zuge einer Einbringung nur ein Teilbetrieb eines BgA in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, gelten die erhaltenen Anteile nicht als in das Vermögen der Trägerkörperschaft überführt. Sie stellen Betriebsvermögen des „Rest-BgA“ dar. Soweit die erhaltenen Anteile zum Betriebsvermögen des BgA gehören, wird eine Steuerpflicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG nicht ausgelöst.

Bei Veräußerung der Anteile aus dem Betriebsvermögen des BgA wird ein ggf. entstehender Gewinn im laufenden Ergebnis des BgA erfasst und unterliegt nach den allgemeinen Grds. der Kapitalertragsteuerpflicht.

**22.5.3 Veräußerung einbringungsgeborener Anteile**

Veräußert eine jPdöR einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG a.F., fingiert § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a.F. für die Veräußerung einen BgA<sup>30</sup>.

Ein Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung ist, weil für den fiktiven BgA die allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften gelten, nach § 8b Abs. 2 KStG grds. steuerfrei, es sei denn, zwischen der Veräußerung und der Einbringung liegt ein Zeitraum von weniger als sieben Jahren (§ 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 1 KStG a.F.).

Zu beachten bleibt, dass der Gewinn i.S.d. § 21 Abs. 3 UmwStG a. F. – unabhängig von seiner körperschaftsteuerlichen Beurteilung – gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG einer

<sup>30</sup> Nicht nur die Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen, sondern auch die im § 21 Abs. 2 UmwStG genannten Fälle lösen die Rechtsfolge des § 21 Abs. 1 UmwStG und somit die Annahme eines Kapitalertrages i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 letzter Halbsatz EStG aus.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

15%igen (bei Veräußerung vor dem 01.01.2009 einer 10%igen) Kapitalertragsteuer unterliegt, vgl. §§ 43 Abs. 1 Nr. 7c, § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Da der Kapitalertragsteuer nur der tatsächlich “verwendungsfähige” Gewinn unterliegen soll, ist der Veräußerungsgewinn um den darauf entfallenden Körperschaftsteueraufwand zu kürzen.

Eine den Kapitalertragsteuerabzug verhindernde Rücklagenbildung aus dem Gewinn scheidet aus, weil der BgA nur für den Zeitpunkt der Veräußerung fingiert und danach direkt wieder aufgelöst wird.

**22.5.4 Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile**

Bei Einbringungsvorgängen mit einem Wertansatz unterhalb des gemeinen Wertes, die unter der Geltung des UmwStG in der Fassung des SEStEG erfolgen, entstehen sog. sperrfristbehaftete Anteile. Die Veräußerung solcher Anteile innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren nach der Einbringung löst die rückwirkende Besteuerung des sog. Einbringungsgewinns I im Sinne des § 22 Abs. 1 UmwStG aus. Der Einbringungsgewinn I wird auf den Zeitpunkt der Einbringung ermittelt und rückwirkend im Veranlagungszeitraum der Einbringung nach den allgemeinen Grundsätzen besteuert. Der Einbringungsgewinn I mindert sich jedoch jeweils um 1/7 für jedes seit dem Einbringungsstichtag abgelaufene Zeitjahr. Daneben ist im Veranlagungszeitraum der Veräußerung ein Veräußerungsgewinn zu besteuern, der nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei ist und als in einem BgA entstanden gilt (§ 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG; siehe auch Tz. 22.34 – 22.37 UmwStE v. 11.11.2011).<sup>31</sup>

**Beispiel<sup>32</sup>:**

Die Stadt bringt einen BgA im Jahr 2007 zu Buchwerten in die B-GmbH ein (Buchwert = 100, Einlagen = 20, offene Gewinnrücklagen = 80, stille Reserven = 700). Anschließend verkauft sie die Anteile an der B-GmbH noch in der Siebenjahresfrist (z.B. nach Ablauf von drei Zeitjahren).

**Lösung:**

Bei der Einbringung werden die offenen Rücklagen von 80 mit Kapitalertragsteuer belegt (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 2 2. Halbsatz i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG). Wenn die Stadt die Anteile an der B-GmbH veräußert, wird der Tatbestand des § 22 Abs. 1 UmwStG n.F. ausgelöst. Folglich muss die Stadt den Einbringungsgewinn I - nach Siebtelung für drei abgelaufene Zeitjahre – rückwirkend im Einbringungsjahr 2007 i.H.v. 400 versteuern, allerdings nur mit 25% Körperschaftsteuer. Dieser Gewinn unterliegt auch der Kapitalertragsteuer. Der versteuerte Einbringungsgewinn I erhöht die Anschaffungskosten auf die Anteile (§ 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG).

<sup>31</sup> Auch das UmwStG in der Fassung des SEStEG sieht in § 22 Abs. 1 UmwStG n. F. bestimmte Ersatztatbestände vor, die zu einer Realisierung des Einbringungsgewinns I führen und einem Verkauf der Anteile gleichgestellt werden (vgl. hierzu auch Tz. 22.21 – 22.26 UmwStE v. 11.11.2011). In diesen Fällen ist analog zur alten Regelung ebenfalls die Voraussetzung für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 letzter Halbsatz EStG in der Fassung des SEStEG erfüllt.

<sup>32</sup> nach Stangl in Rödder/Herrlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz, 2. Auflage 2013, Rz. 199a zu § 22 UmwStG

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Für den Anteilsveräußerungsgewinn (Ermittlung unter Berücksichtigung der durch den Einbringungsgewinn I erhöhten Anschaffungskosten) wird die Besteuerung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 1 EStG i.V.m. § 22 Abs. 4 UmwStG am Tag nach der Veräußerung in 2010 ausgelöst. Zu diesem Zeitpunkt ist kein BgA der Stadt mehr vorhanden; § 22 Abs. 4 UmwStG fingiert aber, dass der Gewinn aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile in einem BgA entstanden ist.

Da der Kapitalertragsteuer nur der tatsächlich “verwendungsfähige” Gewinn unterliegen soll, ist der Veräußerungsgewinn um den darauf entfallenden Körperschaftsteueraufwand zu kürzen.

Zu beachten ist, dass abweichend von der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nach § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a. F., die ohne zeitliche Begrenzung zu Einkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG führt, der Verkauf der sperrfristbehafteten Anteile nur innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist einer Besteuerung nach § 43 Abs. 1 Nr. 7 c, § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG zugänglich ist. Da § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 1 letzter Halbsatz EStG auf § 22 Abs. 4 UmwStG und dieser wiederum auf „Fälle des Absatzes 1“, also auf Anteilsveräußerungen innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist, verweist, gilt der Veräußerungsgewinn nach Ablauf der Sperrfrist nicht mehr als in einem BgA entstanden und unterliegt demzufolge nicht mehr dem Kapitalertragsteuerabzug.

In der Literatur wird zum Teil die Auffassung vertreten, dass der rückwirkend im Zeitpunkt der Einbringung zu versteuernde Einbringungsgewinn I keine Kapitalertragsteuerpflicht auslösen könne, da § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG ausdrücklich nur auf § 22 Abs. 4 UmwStG verweise, und somit nur der um den Einbringungsgewinn I verminderte Anteilsveräußerungsgewinn der Steuerpflicht unterliege.

Diese Rechtsfrage ist bisher noch nicht *höchstrichterlich* geklärt. *Nach der im UmwStG i.d.F. des SEStEG verankerten Grundsystematik der rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung stellt die Realisation des Einbringungsgewinn I den letzten Geschäftsvorfall des eingebrachten Betriebs dar und führt damit als Teil des Gewinns des BgA zu Einkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG. Bei entsprechenden Fallgestaltungen bitten wir um Kontaktaufnahme.*

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**22.5.5 Einbringung von BgA in Personengesellschaften**

Soweit eine jPdöR mit der Einbringung eines/mehrerer BgA in eine Personengesellschaft die Stellung eines Mitunternehmers einnimmt (§ 24 Abs. 1 UmwStG), gilt der jeweilige BgA als veräußert. Dieser Vorgang ist umwandlungssteuerrechtlich gewinnneutral gestaltbar (§ 24 Abs. 2 UmwStG). Dabei gilt der Wert, mit dem die Personengesellschaft das eingebrachte BV ansetzt, für die einbringende jPdöR als Veräußerungspreis (§ 24 Abs. 3 UmwStG).

Mit dem Übergang des Vermögens auf eine Personengesellschaft ist der Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG nicht erfüllt. Die Mitunternehmeranteile – und damit der Gegenwert für das Vermögen des BgA – gehen im Gegensatz zur Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nicht in den hoheitlichen Bereich der jPdöR über. Der Anteil an der Mitunternehmerschaft stellt ebenfalls einen BgA dar (R 6 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004). Erst bei Veräußerung oder Aufgabe dieses Mitunternehmeranteils ist ein Vermögensübergang in den hoheitlichen Bereich der jPdöR gegeben, der geeignet ist, die Rechtsfolgen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG auszulösen.

**22.5.6 Kapitalertragsteuerpflicht von Übernahmegewinnen gem. § 4 UmwStG und Gewinnen gem. § 7 UmwStG**

Fraglich ist, ob auch ein evt. Übernahmegewinn gem. § 4 UmwStG sowie ein Gewinn gem. § 7 UmwStG, die bei einer Umwandlung einer GmbH in eine Personengesellschaft entstehen können, zu Kapitaleinkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG führen. Hierbei sind zwei Fallvarianten zu unterscheiden:

Variante 1: Der GmbH-Anteil stellt vor Umwandlung der GmbH in eine Personengesellschaft (gewillkürtes) Betriebsvermögen eines BgA dar.

Durch die Umwandlung der GmbH in die Personengesellschaft gilt der Anteil mit seinem Buchwert in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft als eingelegt (§ 5 Abs. 3 UmwStG).

Dies führt dazu, dass für die jPdöR als Mitunternehmerin der Personengesellschaft ein Übernahmegewinn/-verlust zu ermitteln ist. Dieses Übernahmeergebnis entsteht bei der übernehmenden Personengesellschaft und ist somit dem neuen zweiten BgA "Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft" (vgl. dazu auch Tz. 8.10.3 und 18) zuzurechnen und dort zu versteuern.

§ 7 UmwStG regelt, dass den Gesellschaftern das anteilig auf sie entfallende Eigenkapital lt. Steuerbilanz der Kapitalgesellschaft abzüglich des Bestands des stl. Einlagekontos i.S.d. § 27 KStG, das sich nach der Anwendung des § 29 Abs. 1 KStG ergibt, ausgeschüttet wird und schafft somit einen gesetzlich geregelten Vermögenszufluss bei den Gesellschaftern. Da die Anteile an der Überträgerin in den Fällen, in denen ein Übernahmeergebnis zu ermitteln ist, am steuerlichen Übertragungsstichtag zum BV der Übernehmerin gehören, entstehen die Einkünfte nach § 7 UmwStG bereits auf der Ebene der Personengesellschaft. Sie sind im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Personengesellschaft zu erfassen und fallen demzufolge in dem BgA "Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft" an. Auch in diesem Fall erfolgt die Versteuerung auf der Ebene dieses BgA.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Fraglich ist, ob ein evt. Übernahmegewinn gem. § 4 UmwStG und die nach § 7 UmwStG entstehenden Einkünfte solche gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG darstellen und somit eine Kapitalertragsteuerpflicht gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG auslösen.

Durch den Umwandlungsvorgang sind dem BgA weder durch einen evt. Übernahmegewinn, noch durch die Einkünfte gem. § 7 UmwStG liquide Mittel zugeflossen, die an die Trägerkörperschaft ausgekehrt werden könnten.

Variante 2: Der GmbH-Anteil wird im vermögensverwaltenden Bereich der jPdöR gehalten

Hier gilt keine der Einlagefiktionen des § 5 UmwStG; insbesondere ist § 5 Abs. 2 UmwStG nicht anwendbar.

Folglich ist für die jPdöR kein Übernahmeergebnis gem. § 4 UmwStG zu ermitteln (vgl. § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG).

Dennoch sind die offenen Rücklagen der GmbH gem. § 7 UmwStG zu versteuern (§ 7 Satz 2 UmwStG). Diese Einkünfte gelten mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtag eine logische Sekunde vor Entstehung des BgA "Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft" als im vermögensverwaltenden Bereich der jPdöR zugeflossen und können somit nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG führen.

Die im Zeitpunkt der Umwandlung (= Eintragung der Umwandlung im Handelsregister, vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2003, BStBl I 2003 S. 786, Rz. 10) auf die Einkünfte entstehende Kapitalertragsteuer gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Abstandnahme gem. § 44 a Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 EStG) hat Abgeltungswirkung (§ 2 Nr. 2 KStG).

**22.5.7 Unentgeltliche Überführung von steuerverhafteten Anteilen in das Hoheitsvermögen**

Die unentgeltliche Überführung steuerverhafteter Anteile an einer Kapitalgesellschaft (originäres Betriebsvermögen und ggf. zusätzlich einbringungsgeborene Anteile gem. § 21 UmwStG a.F.) aus dem Betriebsvermögen eines BgA in das Hoheitsvermögen einer jPdöR führt dazu, dass in diesem Zeitpunkt eine vGA vorliegt, deren Wert sich nach H 37 (Hingabe von Wirtschaftsgütern) KStH 2008 richtet (= gemeiner Wert).

Im Fall der Einbringung eines BgA in eine Kapitalgesellschaft, deren Anteile sich in dem BgA befinden, scheidet nach einer Entscheidung der Körperschaftsteuerreferatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder eine analoge Anwendung der (Entnahme-)Grundsätze der RdNr. 20.11 des UmwStE vom 25.03.1998, BStBl I 1998 S. 268 aus.

Die im Rahmen der vGA zu realisierenden stillen Reserven bleiben – vorbehaltlich der Regelungen des § 8b Abs. 4 KStG a.F. – bei der Einkommensermittlung des BgA außer Ansatz, § 8b Abs. 2 KStG. Die in den Hoheitsbereich überführten „Altanteile“ sind danach steuerentstrickt und stellen damit keine einbringungsgeborenen Anteile dar; ein künftiger Verkauf fällt nicht unter § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a.F.

Wegen der Überführung der Anteile in den Hoheitsbereich unterliegt dieser Vorgang gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG der Besteuerung; der anzusetzende Wert richtet sich ebenfalls nach H 37 (Hingabe von Wirtschaftsgütern) KStH 2008 (= gemeiner Wert).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Der Beschluss der Körperschaftsteuerreferatsleiter ist u.E. auch auf vergleichbare Vorgänge im Geltungsbereich des UmwStG i.d.F. des SEStEG anzuwenden.

Für den Fall, dass durch die Einbringung stille Reserven auf die „Altanteile“ verlagert werden(vgl. § 22 Abs. 7 UmwStG), bitten wir um Rücksprache vor abschließender Entscheidung.

**22.5.8 Beteiligung an einer Personengesellschaft**

Bei einem von einer jPdöR mit einer Beteiligung an einer Personengesellschaft begründeten BgA, vgl. R 6 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004, stellt sich die Frage, wann die entsprechenden Gewinnanteile dem Kapitalertragsteuerabzug zu unterwerfen sind.

Aufgrund der Fiktion des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 1 EStG, den Zufluss mit Ablauf des Wirtschaftsjahres anzunehmen, sofern der Gewinn nicht den Rücklagen zugeführt wird, bleiben der Zufluss der Einkünfte und die Entstehung der Kapitalertragsteuer auch dann unberührt, wenn der Gewinn der Mitunternehmerschaft z.B. aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses nicht oder nur in einer bestimmten Höhe durch die Mitunternehmer entnommen werden darf. Dadurch wird der BgA „Mitunternehmerschaft“ auch dann mit der definitiven Kapitalertragsteuer auf den anteiligen Gewinn der Mitunternehmerschaft belastet, wenn der BgA und damit die jPdöR nicht frei über den Gewinn verfügen können.

Soweit bisher die Auffassung vertreten wurde, dass zur Vermeidung unnötiger Härten der Zufluss i. S .d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG erst zum Zeitpunkt und nur in der Höhe angenommen werden könne, in dem bzw. in der der Gewinn tatsächlich aus der Mitunternehmerschaft entnommen werde, ist daran nach einer Entscheidung der Körperschaftsteuerreferatsleiter des Bundes und der Länder für Gewinne, die die Mitunternehmerschaft ab dem ersten in 2012 beginnenden Wirtschaftsjahr erzielt, nicht mehr festzuhalten.

Für vor diesem Zeitraum erzielte Gewinne bzw. daraus gebildete Rücklagen gilt die Billigkeitsregelung wie bisher unter der Voraussetzung weiter, dass sichergestellt ist, dass die jPdöR nicht im Entnahmezeitpunkt den Einwand der Verjährung der Kapitalertragsteuer mit der Begründung erheben kann, dass die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt der Gewinnerzielung hätte erhoben werden müssen (vgl. Verfügung der der OFDen Rheinland und Münster vom 17.07.2009 – S 2706a – 1001 – St 134 (Rhld) und S 2706a – 107 – St 13 – 33 (MS)).

## **23 Führung des steuerlichen Einlagekontos gem. § 27 KStG**

### **23.1 Allgemeines**

Leistungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit sowie der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit führen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a) bzw. b) EStG zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einnahmen.

Die Kapitalertragsteuerpflicht gilt **nicht** für den Teil der Leistungen, für den Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gelten, § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a) letzter Satz EStG bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) letzter Satz EStG.

Mithin muss auf einem besonderen Konto – dem steuerlichen Einlagekonto – festgehalten werden, welcher Teil des Eigenkapitals des BgA aus Einlagen des Gewährträgers/der Trägerkörperschaft stammen, vgl. § 27 Abs. 7 KStG.

#### **23.1.1 BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit**

Hier gelten keine Besonderheiten gegenüber „normalen“ Körperschaften, für die ein steuerliches Einlagekonto festzustellen ist.

Auf die Anforderung von Feststellungserklärungen und die Durchführung von Feststellungen i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des R 79 KStR 2004 verzichtet werden.

#### **23.1.2 BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit**

Gem. § 27 Abs. 7 KStG unterliegen nur solche BgA der Verpflichtung zur Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos, die Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG erbringen können. Nach Auffassung des Finanzgerichts Baden-Württemberg<sup>33</sup> ist danach eine Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos nur für solche Jahre vorzunehmen, in denen der BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit seinen Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt oder die genannte Gewinn- oder Umsatzgrenze überschreitet. Der in § 27 Abs. 7 KStG verwandte Begriff „können“ wolle sicherstellen, dass eine Feststellung auch in den Jahren stattzufinden habe, in denen Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG tatsächlich nicht erbracht würden, weil der Gewinn den Rücklagen zugeführt werde. Er erweitere indessen nicht den Bereich der Körperschaften über die bilanzierenden und die die Umsatz- und Gewinn Grenzen überschreitenden BgA hinaus, für welche im Fall der Leistungserbringung eine Steuerpflicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG nicht eintrete.

Dieser Rechtsauffassung ist zu folgen. Soweit BgA weder ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln noch die Umsatz- oder Gewinn Grenzen des § 20 Abs. 1

---

<sup>33</sup> 16.03.2006 – 6 K 177/03, EFG 2006, 1008.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Nr. 10 Buchst. b) EStG überschreiten und auch keine aus grds. der Kapitalertragsteuer unterliegenden Gewinnen gebildete Rücklagen vorliegen (vgl. Tz. 23.3), ist eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nicht erforderlich, vgl. BMF-Schreiben vom 04.06.2003, BStBl I 2003 S. 366 Rz. 2 Buchstabe c) und letzter Satz i.V.m. BMF-Schreiben vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935 Rz. 16 letzter Satz.

**23.2 Ermittlung des Anfangsbestandes**

Nach § 27 Abs. 1 KStG hat eine steuerpflichtige Kapitalgesellschaft die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jeden Wirtschaftsjahres auf dem steuerlichen Einlagekonto zu erfassen und ausgehend vom Bestand zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres um die jeweiligen Zu- und Abgänge fortzuschreiben.

Die Vorschrift gilt ab dem ersten Veranlagungszeitraum, in dem das erste Wirtschaftsjahr endet, das unter das Halbeinkünfteverfahren fällt (§ 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000).

In das Einlagekonto sind daher grundsätzlich nur solche Einlagen einzustellen, die der Kapitalgesellschaft **ab dem 01.01.2001** (bei abweichenden Wirtschaftsjahren entsprechend später) **zugeführt** worden sind. Alteinlagen in Wirtschaftsjahren vor dem Systemwechsel sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. § 39 Abs. 1 KStG enthält vielmehr die Regelung, dass ein sich nach § 36 Abs. 7 KStG ergebender positiver Endbestand des EK 04 als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos zu übernehmen ist.

Obwohl die v. g. allgemeinen Grundsätze nach § 27 Abs. 7 KStG insbesondere für BgA sinngemäß gelten, scheidet nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift eine entsprechende Anwendung auf im alten Recht nicht dem Anrechnungsverfahren unterliegende Körperschaften aus.

Denn es werden bei im Anrechnungsverfahren gliederungspflichtigen Körperschaften nicht wie bei BgA die in früheren Jahren tatsächlich geleisteten und noch im Eigenkapital vorhandenen Einlagen als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos übernommen, sondern der formal festgestellte Endbestand des EK 04. Ein solcher Betrag existiert bei BgA jedoch nicht.

Nach dem Gesetzeswortlaut beträgt der Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos bei BgA damit **grundsätzlich** Null. Dem widersprechen auch nicht die Regelungen in Rz. 13 und 25 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935. Nach diesen Bestimmungen sind im Ergebnis alle im Zeitpunkt des Systemwechsel vorhandenen Eigenkapitalteile, die das Nennkapital bzw. eine vergleichbare Kapitalgröße des BgA übersteigen, also alle noch **vorhandenen** Altgewinne und Alteinlagen (z.B. die der Sparkassen etc.), als Anfangsbestand in das steuerliche Einlagekonto zu übernehmen.

Die Gesetzessystematik des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens setzt sich aus zwei Komponenten zusammen. Zum einen aus der derzeit 15%igen Definitivbelastung des Einkommens bei der Körperschaft selbst und der zusätzlichen ermäßigten Besteuerung beim Letztempfänger dieses Einkommens. Bei BgA erfolgt die nachgelagerte Besteuerung beim Letztempfänger des Einkommens (Trägerkörperschaft) im Wege der Erhebung der derzeit 15%igen Kapitalertragsteuer nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG. Allerdings kommt die nachgelagerte Besteuerung nur für solches Einkommen des BgA in Betracht, das er in unter das Halb-/Teileinkünfteverfahren fallenden Wirtschaftsjahren erzielt hat (§ 52 Abs. 37a EStG). Altgewinne und Alteinlagen, die im Zeitpunkt des Systemwechsels noch im Eigenkapital des BgA vorhanden waren, dürfen dagegen bei ihrer Abführung an die Trägerkörperschaft nicht dem KapSt-Abzug unterworfen werden. Um dies auf technisch einfache Weise sicherzustellen,

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

sind diese Beträge als Anfangsbestand in das steuerliche Einlagekonto einzustellen. An den Nachweis im Zeitpunkt des Systemwechsels noch vorhandener Eigenkapitalteile sind strenge Anforderungen zu stellen (ggf. durch sog. Betriebsabrechnungsbögen; die Haushaltspläne sind hierzu i.d.R. nicht geeignet).

Soweit hingegen vor dem Systemwechsel entstandene Verluste durch Einlagen ausgeglichen wurden, ist eine Einstellung dieser Beträge in das steuerliche Einlagekonto nicht möglich, weil insoweit keine verwendungsfähigen Beträge mehr existieren, vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 19.08.2004 – S 2706 – 101 – St 133 und S 2836 – 6 – St 13 – 33 (MS).

Mit Urteilen vom 21.08.2007, BStBl II 2008 S. 317, und vom 09.04.2008, I R 68-70/06, hat der BFH die Verwaltungsauffassung bestätigt und entschieden, dass Einlagen, die eine Trägerkörperschaft ihrem BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit unter Geltung des Anrechnungsverfahrens zum Ausgleich von Verlusten zugeführt hat, nicht den Anfangsbestand des Einlagekontos erhöhen (vgl. dazu auch Kurzinfor KSt Nr. 005/2008 der OFD Münster).

Der Anfangsbestand ist auch in den Fällen, in denen - z.B. aufgrund einer eintretenden Bilanzierungspflicht - erstmalig ein steuerliches Einlagekonto festzustellen ist, entsprechend den hier genannten Grundsätzen zu ermitteln und festzustellen (sinngemäße Anwendung der Rz. 13 und 25 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935). Abweichend von diesen Grundsätzen erhöhen aber **nachgewiesene** Einlagen, die zum Verlustausgleich unter Geltung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens geleistet worden sind, den Anfangsbestand des Einlagekontos. Dies gilt allerdings nur insoweit, wie die Verlustdeckungseinlagen nicht durch vGA wieder aufgezehrt wurden.

Insbesondere bei BgA, die ein nicht begünstigtes Dauerverlustgeschäft ausüben, sind die Verlustdeckungseinlagen grds. durch die anzusetzenden gleichhohen vGA (vgl. Tz. 13.6) wieder aufgezehrt worden. Allein die Einlagen zur Abdeckung des Verlustes des letzten Wirtschaftsjahres im Geltungsbereich des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens vor Eintritt der Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG erhöhen in diesen Fällen den Anfangsbestand des Einlagekontos zusätzlich zu den o.g. Grundsätzen. Denn die vGA des letzten Wirtschaftsjahres vor Eintritt der Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG wären nach den allgemeinen Regelungen (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG) mit dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos zu Beginn des letzten Wirtschaftsjahres zu verrechnen gewesen, wenn für dieses bereits ein Einlagekonto zu ermitteln und festzustellen gewesen wäre.

### **23.3 Feststellung des steuerlichen Einlagekontos in sog. „Wechselfällen“**

Ein „Wechselfall“ liegt vor, wenn ein BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit nicht in jedem Veranlagungszeitraum die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG erfüllt (z.B. wenn in einem Veranlagungszeitraum die Umsatz- oder Gewinngrenze überschritten wird, in einem anderen Veranlagungszeitraum wiederum nicht).

Fraglich ist, ob in diesen „Wechselfällen“ auch in den Zwischenjahren eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zu erfolgen hat.

Hierbei ist darauf abzustellen, ob der BgA über Rücklagen verfügt, die aus grds. der Kapitalertragsteuerpflicht unterliegenden Gewinnen gebildet wurden.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**23.3.1 BgA verfügt über Rücklagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 1 EStG**

Nach den Ausführungen zu Tz. 22.3.6 ist die schädliche Auflösung von Rücklagen, die aus grds. der Kapitalertragsteuerverpflichtung unterliegenden Gewinnen eines Veranlagungszeitraums gebildet wurden, auch dann steuerpflichtig, wenn sie in einem Veranlagungszeitraum erfolgt, in dem die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 1 EStG nicht vorliegen. Gem. § 27 Abs. 7 KStG ist auch in diesen Jahren eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos vorzunehmen, weil der BgA Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG gewähren **kann**.

Der laufende Gewinn dieser Jahre unterliegt jedoch weder in dem Jahr der Erzielung der Kapitalertragsteuer, noch darf er künftig der Kapitalertragsteuer unterliegen. Auch vGA, die in diesen Jahren erfolgen, lösen keine Kapitalertragsteuer aus.

Um diesen Besonderheiten gerecht zu werden, führen Eigenkapitalveränderungen in diesen Fällen in sinngemäßer Anwendung der Rz. 13 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935, grundsätzlich zu einer entsprechenden Veränderung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. Zusätzlich erhöhen **nachgewiesene** Einlagen, die zum Verlustausgleich in den jeweiligen Wirtschaftsjahren geleistet worden sind und nicht durch vGA (vgl. Tz. 23.2) wieder aufgezehrt wurden, den Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Verringert sich das Eigenkapital aufgrund der schädlichen Auflösung von Rücklagen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 1 EStG nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 2 EStG, führt dies - abweichend vom oben dargestellten Grundsatz - nur insoweit zu einer Verringerung des steuerlichen Einlagekontos, wie diese in sinngemäßer Anwendung des § 27 Absatz 1 Satz 3 KStG als Einlagenrückgewähr anzusehen ist.

**23.3.2 BgA ohne Rücklagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 1 EStG**

Verfügt der BgA in einem Wechselfall zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs nicht (mehr) über Rücklagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) S. 1 EStG, erübrigt sich in den Zwischenjahren eine Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. Liegen die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 1 EStG wieder vor, ist der Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos entsprechend Rz. 13 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935, festzustellen. Abweichend von diesen Grundsätzen erhöhen aber Einlagen, die zum Verlustausgleich seit dem Zeitpunkt des Wegfalls der Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG **nachweislich** geleistet worden sind und nicht durch vGA (vgl. Tz. 23.2) wieder aufgezehrt wurden, das Einlagekonto.

Durch diese Technik der Zuweisung des Eigenkapitals zum steuerlichen Einlagekonto ist sichergestellt, dass die „kapitalertragsteuerfreien“ Zugänge in den Zwischenjahren nicht nachträglich mit Kapitalertragsteuer belastet werden.

**23.4 Behandlung von Gewährträgerseinlagen**

In das steuerliche Einlagekonto werden neben den v.g. nach altem Recht definitiv belasteten Gewinnen eines BgA (Altrücklagen) auch Einlagen des Gewährträgers/der Trägerkörperschaft eingestellt. Die Rückzahlung derartiger Einlagen führt **nicht** zur Verwirklichung des Einkommenstatbestandes i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a) und b) EStG.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Einlagen zur Verlustabdeckung, die nach dem Systemwechsel geleistet wurden, erhöhen das steuerliche Einlagekonto, vgl. Zeile 39 des Vordrucks KSt 1 Fa. Sie können bei etwaigen künftigen Leistungen im Rahmen der Verwendungsreihenfolge zu einer Minderung der kapitalertragsteuerpflichtigen Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG führen.

Soweit bei Eigenbetrieben und Regiebetrieben **vor** dem steuerlichen Systemwechsel entstandene Verluste ausgeglichen wurden, ist eine Einstellung dieser Beträge ins steuerliche Einlagekonto **nicht** möglich, weil insoweit keine verwendungsfähigen Beträge mehr existieren (s.a. Tz. 23.2).

**23.5 Bestimmung des angemessenen Eigenkapitals**

Bei der Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos sind alle im Zeitpunkt des Systemwechsels **vorhandenen Eigenkapitalteile, die das Nennkapital oder eine vergleichbare Kapitalgröße übersteigen**, dem steuerlichen Einlagekonto als Anfangsbestand zuzurechnen, vgl. Rz. 13 des BMF-Schreiben vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935.

Folglich darf das Nennkapital oder eine vergleichbare Kapitalgröße des BgA **nicht** in den Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos übernommen werden.

Im Einzelnen ist Folgendes zu beachten:

**BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit** weisen i.d.R. ein entsprechendes Nennkapital aus, welches bei der erstmaligen Ermittlung des Anfangsbestandes des steuerlichen Einlagekontos außer Betracht zu lassen ist.

**Sparkassen** regeln ihre Rechtsverhältnisse durch Satzung, vgl. § 6 Sparkassengesetz (SpkG). Sie sind nach dem SpkG nicht verpflichtet, Nennkapital auszuweisen. Ob bei der erstmaligen Ermittlung des Anfangsbestandes des steuerlichen Einlagekontos etwaiges Nennkapital außer Betracht bleibt, ist nach den in der Satzung gemachten Angaben zum Nennkapital zu bestimmen. Sollte kein Nennkapital in der Satzung bestimmt sein, sind alle im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen Eigenkapitalteile dem steuerlichen Einlagekonto als Anfangsbestand zuzurechnen.

**BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit** unterscheiden sich in Eigen- und Regiebetriebe.

**Eigenbetriebe** (vgl. Tz. 9.4) sind nach § 9 Abs. 2 EigVO-NRW mit einem angemessenen Stammkapital auszustatten. Die Höhe des Stammkapitals ist in der Betriebssatzung festzusetzen. Sollte kein Stammkapital in der Satzung bestimmt sein, hat sich die zugrunde zu legende Eigenkapitalquote regelmäßig an der Eigenkapitalausstattung gleichartiger Unternehmen der Privatwirtschaft zu orientieren.

**Regiebetriebe** (vgl. Tz. 9.4) besitzen nach der GO-NRW kein Nennkapital bzw. keine vergleichbare Kapitalgröße. Folglich kann eine dem Nennkapital vergleichbare Kapitalgröße bei der erstmaligen Ermittlung des Anfangsbestandes des steuerlichen Einlagekontos nicht in Abzug gebracht werden.

Ob und in welcher Höhe eine dem Nennkapital vergleichbare Kapitalgröße unberücksichtigt zu lassen ist, wurde bislang in Anlehnung an R 33 Abs. 2 KStR 2004 (grds. 30% des Aktivvermögens des BgA) entschieden. An dieser Beurteilung wird auch künftig grds. festgehalten,

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

vgl. R 33 Abs. 2 Satz 3 KStR 2004. Nach Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 09.07.2003, BStBl II 2004 S. 425, und Aufnahme des Urteils in H 33 (Angemessene Kapitalausstattung) KStH 2008 kann im Einzelfall von dem o.g. Grundsatz abgewichen werden. Die zugrunde zu legende Eigenkapitalquote hat sich somit regelmäßig an der Eigenkapitalausstattung gleichartiger Unternehmen der Privatwirtschaft zu orientieren (vgl. statistische Materialien der Deutschen Bundesbank, des Statistischen Bundesamtes oder auch die Branchenkennziffern der einzelnen Wirtschaftsverbände).

Im Einzelfall kann auch eine Eigenkapitalausstattung von weniger als 30% des Aktivvermögens zugrunde gelegt werden.

### **23.6 Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital / vergleichbare Kapitalgröße**

Wird Nennkapital oder eine vergleichbare Größe durch Umwandlung von Rücklagen/Einlagen<sup>34</sup> erhöht, so gilt – entgegen der allgemeinen Verwendungsreihenfolge, die eine Minderung des steuerlichen Einlagekontos erst dann vorschreibt, wenn die Leistungen die Neurücklagen übersteigen – zunächst der positive Bestand des steuerlichen Einlagekontos als vor den sonstigen Rücklagen (sog. Neurücklagen) umgewandelt, vgl. § 28 Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG und Rz. 35 und 36 des BMF-Schreibens zum steuerlichen Einlagekonto vom 04.06.2003 (BStBl I 2003 S. 366).

Die von BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit abzugebende Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG), vgl. Vordruck KSt 1 Fa, enthält für den Fall der Umwandlung von aus dem steuerlichen Einlagekonto zu finanzierenden Rücklagen in Nennkapital [vergleichbare Größe] in Kz 48.115 (Zeile 47) eine entsprechende Eintragungsmöglichkeit.

### **23.7 Herabsetzung des Nennkapitals/vergleichbare Kapitalgröße**

Die Kapitalertragsteuerverpflichtung gilt auch in den Fällen, in denen das Nennkapital bzw. eine vergleichbare Kapitalgröße des BgA herabgesetzt und zurückgezahlt wird.

#### **23.7.1 BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit**

BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit besitzen i.d.R. ein Nennkapital (Sparkassen können hiervon abweichen, vgl. Tz. 23.5), welches **nicht** Bestandteil des steuerlichen Einlagekontos ist, vgl. Rz. 13 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002 (BStBl I 2002 S. 935). Eine Rückzahlung des Nennkapitals führt bei dem Gewährträger mit Ausnahme der Rückzahlung des Sonderausweises im Sinne von § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a) EStG, mindert aber das steuerliche Einlagekonto, vgl. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG.

<sup>34</sup> Der Teil der Gesellschaftereinlagen, die in das Nennkapital geleistet werden, wird nicht gesondert erfasst.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts****23.7.2 BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit:**

BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit besitzen i.d.R. nur insoweit ein Stammkapital als sie als sog. **Eigenbetriebe** organisiert sind.

In NRW sind Eigenbetriebe nach § 9 Abs. 2 der EigVO NRW mit einem angemessenen Stammkapital auszustatten. Sofern diese kein Stammkapital in der Satzung bestimmt haben, ist die Eigenkapitalausstattung anhand gleichartiger Unternehmen der Privatwirtschaft zu bestimmen. Das Stammkapital oder die dem Stammkapital vergleichbare Kapitalgröße sind **nicht** Bestandteil des steuerlichen Einlagekontos.

Eine Rückzahlung des Stammkapitals ist gem. § 10 Abs. 4 EigVO NRW nur ausnahmsweise zulässig, wenn dadurch die Erfüllung der Aufgaben und die erforderliche Eigenkapitalausstattung des Eigenbetriebs nicht beeinträchtigt werden. Hierüber entscheidet der Rat der Gemeinde. Da eine Rückzahlung des Stammkapitals nur eingeschränkt zulässig ist, kann sie nicht zur Deckung eines allgemeinen Haushaltsdefizits herangezogen werden. Die Rückzahlung des Stammkapitals/vergleichbare Kapitalgröße führt bei der Trägerkörperschaft mit Ausnahme der Rückzahlung des Sonderausweises im Sinne von § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG, mindert aber das steuerliche Einlagekonto, vgl. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG, soweit kein Sonderausweis i.S.d. § 28 Abs. 2 KStG zu mindern ist (vgl. Zeilen 32-37 des Vordrucks KSt 1 Fa).

BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die als sog. **Regiebetriebe** geführt werden, besitzen i.d.R. kein Nennkapital, so dass die Problematik der Rückzahlung nicht auftreten kann.

**Beachte:**

Sollten bei einer Kapitalherabsetzung statt Geld andere WG auf die jPdöR zurück übertragen werden, ist in Höhe des die Kapitalrückzahlung überschreitenden gemeinen Wertes der WG eine vGA anzunehmen.

**23.8 Behandlung von verdeckten Gewinnausschüttungen**

Verdeckte Gewinnausschüttungen gehören bei BgA mit und ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu den Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a) und b) EStG. Sie unterliegen grds. dem derzeit 15%igen Kapitalertragsteuerabzug gem. §§ 43 Abs. 1 Nr. 7b und 7c i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Verdeckte Gewinnausschüttungen führen allerdings dann nicht zu Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a) und b) EStG, soweit sie aus dem steuerlichen Einlagekonto finanziert werden, § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a) letzter Halbsatz und Buchst. b) Satz 5 i.V.m. Nr. 1 Satz 3 EStG.

Weil verdeckte Gewinnausschüttungen des lfd. Jahres mit den Beständen zum Schluss des **vorangegangenen** Wirtschaftsjahres verrechnet werden, wird die vGA ggf. aus dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos finanziert werden und folglich nicht zur KapSt-Pflicht führen.

**Beispiel:**

Im Jahr 2010 wird eine vGA an die Trägerkörperschaft festgestellt. Im steuerlichen Einlagekonto ist ein entsprechender Bestand ausgewiesen, Neurücklagen (=ausschüttbarer Gewinn) sind nicht vorhanden.

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Weil bei der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns die Bestände zum Schluss des vorangegangenen Jahres herangezogen werden und ein Bestand im steuerlichen Einlagekonto vorhanden war, löst die vGA keinen KapSt-Abzug aus.

### 23.9 Verwendungsfestschreibung, § 27 Abs. 5 KStG

Durch das SEStEG vom 07.12.2006 (BGBl. I S. 2782) wurden die Regelungen zur Verwendungsfestschreibung und zur Haftung bei unzutreffender Bescheinigung der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos in § 27 Abs. 5 KStG neu gefasst. Diese Regelung ersetzt den bisherigen Abs. 1 Satz 5.

Die Neuregelung unterscheidet danach, ob der Betrag der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos zu hoch oder zu niedrig bescheinigt wurde. Eine Verwendungsfestschreibung tritt nur noch dann ein, wenn die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos zu niedrig bescheinigt wurde. Eine Berichtigung der Bescheinigung ist in diesen Fällen nicht möglich.

Durch diese Neuregelung der Verwendungsfestschreibung soll verhindert werden, dass durch das Ausstellen einer bewusst falschen Bescheinigung eine Verwendung von steuerlichem Einlagekonto erreicht werden kann, was nach der alten Regelung möglich war.

Der neue § 27 Abs. 5 KStG sieht in Satz 2 eine Regelung für die Fälle vor, in denen von der Körperschaft **keine** Bescheinigung über die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos erteilt wurde. Danach gilt die Verwendung als in Höhe von 0 € bescheinigt, wenn bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Leistung keine Bescheinigung erteilt wurde. Diese Regelung kann insbesondere bei der Aufdeckung von vGA im Rahmen einer Betriebsprüfung zum Tragen kommen.

Beispiel:

A-GmbH 31.12.07 (in T€)			
Aktiva	200	gez. Kap.	25
		KapRL	185
		Verlust	- 10
	200		200

stl. Einlagekonto 31.12.07: 185 T€

Ausschüttung (vGA) in 08: 50 T€

Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung des stl. Einlagekontos zum 31.12.08 am 25.09.09.

Die A-GmbH hat keine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos für die vGA bescheinigt. Die Verwendung gilt als in Höhe von 0 € bescheinigt. Daraus ergibt sich, dass (kapitalertragsteuerpflichtige) Erträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG beim Anteilseigner vorliegen und die Verwendungsfestschreibung nach § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG greift. Dies gilt auch, obwohl in dem vorliegenden Fall ein ausschüttbarer Gewinn von 0 € vorhanden ist und folglich nach der Regelung des § 27 Abs. 1 KStG die vGA zu 100% aus dem steuerlichen Einlagekonto finanziert würde.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

§ 27 Abs. 5 KStG ist gemäß § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. SEStEG bereits für den Veranlagungszeitraum 2006 anzuwenden (vgl. dazu Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 27.11.2009 – S 2836 – 1002 – St 131 (Rhld) und S 2836 – 7 – St 13 – 33 (MS)).

**23.9.1 Anwendung der Vorschrift auf BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit**

*Zu der Frage, ob die Bescheinigungspflicht nach § 27 Abs. 3 KStG auch für BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden ist oder ob eine solche Bescheinigung wegen der rechtlichen Identität von BgA und Trägerkörperschaft bereits dem Grunde nach nicht einschlägig ist, existierte in der Vergangenheit keine einheitliche Auffassung (vgl. Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Rz. 146 zu § 27 KStG, Heger in Gosch, KStG, Rz. 57 und 59a zu § 27). Der Deutsche Städtetag hatte sich diesbezüglich an das BMF gewandt und um Klärstellung gebeten.*

*Nach einem Beschluss der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder vom September 2013 führt die nach § 27 Abs. 7 KStG vorgeschriebene sinnngemäße Anwendung des § 27 KStG dazu, dass auch BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit Bescheinigungen nach § 27 Abs. 3 KStG auszustellen haben. Wird eine Bescheinigung für Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto nicht erstellt, greifen auch für diese BgA die Rechtsfolgen des § 27 Abs. 5 KStG, so dass die Leistungen auch insoweit der Kapitalertragsteuer unterliegen. Dies gilt für alle nach dem 31.12.2013 auszustellenden Bescheinigungen (vgl. Verfügung der OFD Karlsruhe vom 20.12.2013 S 283.6/3/5). Der Deutsche Städtetag wurde über die diesbezügliche Rechtsauffassung durch Antwortschreiben des BMF vom 10.10.2013 IV C 2 – S 2836/13/10001, DOK 2013/0926627 unterrichtet.*

**24 Körperschaftsteuersatz****24.1 Besteuerung im Halbeinkünfteverfahren**

Nach den Änderungen durch das UntStRefG vom 14.08.2007 (BGBl. I 2007 S. 1912) beträgt der Steuersatz ab Veranlagungszeitraum 2008 15% (§ 23 KStG, § 34 Abs. 11a KStG). Zusätzlich wird ein derzeit 15%iger Kapitalertragsteuerabzug erhoben, wenn

- Leistungen eines nicht steuerbefreiten BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit (Sparkasse) an den Gewährträger erfolgen, bzw.
- der durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinn eines nicht mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestatteten BgA in den Hoheitsbereich der öffentlichen Hand als überführt gilt.

Für Kapitalerträge, die der jPdöR vor dem 01.01.2009 zufließen, ergibt sich ein 10%iger Kapitalertragsteuerabzug (§ 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG a. F.). Da der Gewinn des BgA nach der BFH-Rechtsprechung vom 11.07.2007 (vgl. Tz. 22.3.11) mit seiner Entstehung zeitgleich der jPdöR zufließt, unterliegt der Gewinn des Jahres 2008 bereits dem neuen Körperschaftsteuersatz von 15%, gleichzeitig aber noch dem Kapitalertragsteuerabzug von 10%.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Der Gewinn eines BgA unterliegt damit –unter Berücksichtigung der Freibeträge gem. § 24 KStG und § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG - den folgenden Belastungen:

JÜ / Gewinn vor Steuern = Einkommen	10.000,00 €
Gewerbesteuer (400% Hebesatz)	700,00 €
Körperschaftsteuer (15%)	750,00 €
Solidaritatzuschlag (5,5%)	41,25€
JÜ / Gewinn lt. Steuerbilanz	8.508,75€
Kapitalertragsteuer (15%)	1.276,00 €
Solidaritatzuschlag (5,5%)	70,18 €
<b>verbleibender Betrag</b>	<b>7.162,57 €</b>

## 25 Spenden

### 25.1 Spenden an BgA

Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung dürfen gem. § 10b Abs. 1 EStG nur dann einkommensmindernd berücksichtigt werden, wenn der Empfänger der Zuwendung eine

- inländische jPdöR,
- inländische öffentliche Dienststelle oder eine
- nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse

ist.

Eine jPdöR muss die Gelder bzw. Vermögensgegenstände, für die sie Zuwendungsbestätigungen nach § 50 EStDV ausgestellt hat, tatsächlich für die dort angegebenen Zwecke verwenden.

Verwirklicht sie „Spendenzwecke“ im Rahmen eines BgA (z.B. mit der Unterhaltung eines Museums, eines Theaters, eines Kindergartens etc.) kann sie die bestätigten Zuwendungen auch in einem solchen BgA verwenden (verbrauchen), der nicht formell als gemeinnützig anerkannt ist.

Die frühere Regelung<sup>35</sup>, nach der neben dem gemeinnützigen Zweck des BgA dieser auch formal als steuerbegünstigt im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG anerkannt sein musste, ist durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze rückwirkend ab dem 01.01.2001 entfallen.

### 25.2 Spenden an Fördervereine von BgA

Die Steuerbegünstigung eines Fördervereins eines BgA ist **nicht** davon abhängig, ob sich der von ihm geförderte BgA eine gemeinnützige Satzung gegeben hat. Denn § 58 Nr. 1 AO fordert nur für die Beschaffung von Mitteln für eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des **privaten Rechts**, dass diese selbst steuerbegünstigt ist.

---

<sup>35</sup> Vgl. § 58 Nr. 1 AO i.d.F. des Artikels 5 des Gesetzes zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999

## 26 Umsatzsteuer

### 26.1 Unternehmereigenschaft

JPdöR können gemäß § 2 Abs. 3 S. 1 UStG i.V.m. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG grundsätzlich nur im Rahmen ihrer BgA (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unternehmerisch tätig werden. Etwas anderes gilt darüber hinaus dann, wenn die Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 S. 2 UStG erfüllt sind.

Die Gesamtheit aller BgA, land- und forstwirtschaftlichen Betriebe und weiteren umsatzsteuerbaren Tätigkeiten bilden das Unternehmen der juristischen Person des öffentlichen Rechts (Abschnitt 2.11 Absatz 2 Satz 1 UStAE).

Das bedeutet, dass die vermögensverwaltenden und hoheitlichen Tätigkeiten der öffentlichen Hand nach nationaler Rechtslage gem. § 2 Abs. 3 UStG nicht der Umsatzbesteuerung unterliegen, da diese Tätigkeiten nicht im Rahmen eines BgA ausgeführt werden, es sei denn, die Behandlung als nichtsteuerbar würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen (Abschnitt 2.11. Abs. 2 Satz 4 UStAE).

Gemäß Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL gelten Gebietskörperschaften und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie hierbei Einnahmen erzielen. Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL gewährt den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht, bestimmte steuerbefreite Tätigkeiten (z.B. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) als Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt zu behandeln und somit ebenfalls von der Umsatzsteuerbarkeit auszunehmen. Dies gilt nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL jedoch nicht, sofern die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Mit Urteil vom 04.06.2009 – Rs. C-102/08 („SALIX“) - hat der EuGH dementsprechend entschieden, dass die Mitgliedstaaten bestimmte umsatzsteuerfreie Tätigkeiten (Anmerkung: z.B. die vermögensverwaltende umsatzsteuerfreie Grundstücksvermietung) der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Tätigkeiten behandeln können, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, wenn sie eine ausdrückliche Entscheidung in diesem Sinne treffen.

Diese Entscheidung muss aber entweder durch eine direkte gesetzliche Regelung oder aber durch eine gesetzliche Ermächtigungsregelung getroffen werden. Die Berufung auf Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL erfordert demnach eine ausdrückliche Regelung, die konkret, bestimmt, klar und von den Gerichten überprüfbar die als im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt geltenden Tätigkeiten festlegt.

Darüber hinaus hat der EuGH entschieden, dass selbst wenn aber Mitgliedstaaten bewusst die Entscheidung treffen, umsatzsteuerfreie Tätigkeiten als Ausübung öffentlicher Gewalt zu behandeln, gem. Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL die Steuerbarkeit wieder aufleben kann, wenn größere Wettbewerbsverzerrungen drohen. Der Richtlinienwortlaut regelt jedoch nicht, wer vor größeren Wettbewerbsverzerrungen geschützt werden soll. Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL wirkt daher nicht nur zu Lasten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts, sondern auch zu deren Gunsten.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Der BFH hat in der Nachfolgeentscheidung vom 20.08.2009 (Az. V R 70/05) daher entschieden, dass die Bundesrepublik Deutschland bestimmte umsatzsteuerfreie Tätigkeiten von jPdöR nur durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung gemäß Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL als Tätigkeiten behandeln kann, die diesen jPdöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Eine solche ausdrückliche Regelung fehlt jedoch.

Daher mehrten sich zurzeit die Fälle, in denen jPdöR unter Berufung auf diese Rechtsprechung ihre vermögensverwaltenden Tätigkeiten als unternehmerische Tätigkeiten einordnen und den Vorsteuerabzug für Eingangsumsätze in diesem Bereich (ggf. unter Verzicht auf die Steuerbefreiung gem. § 9 UStG für die Ausgangsumsätze) beantragen.

Der BFH hat in der Folgezeit weitere Fälle zu der Problematik „Unternehmereigenschaft einer jPdöR“ entschieden (z.B. Urteil vom 17.03.2010, XI R 17/08; Urteil vom 15.04.10, V R 10/09). Danach sind jPdöR Unternehmer i.S.v. § 2 UStG wenn sie Leistungen gegen Entgelt auf privatrechtlicher Grundlage unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie ein privater Wirtschaftsteilnehmer erbringen. Auf die körperschaftsteuerliche Einordnung dieser Tätigkeiten (BgA, Vermögensverwaltung, hoheitlicher Bereich) kommt es dabei nicht an.

Die Reaktion der Finanzverwaltung auf die oben dargestellte Rechtsprechung bleibt abzuwarten.

Bezüglich der Problematik „Wettbewerbsverzerrungen“ hat der BFH in der Vergangenheit geurteilt (BFH-Urteil v. 11.06.1997, BStBl II 1999 S. 418; BFH-Urteil v. 27.02.2003, BStBl II 2004 S. 1018; Abschnitt 2.11 Abs. 2 Satz 4 UStAE), dass grundsätzlich anhand konkreter Feststellungen zu prüfen ist, ob für die einschlägige Tätigkeit der juristischen Person ein wettbewerbsrelevanter Markt besteht. Die bloß abstrakte Möglichkeit einer Wettbewerbsverzerrung reicht nicht aus, um Einrichtungen des öffentlichen Rechts zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität zu besteuern. Dabei kommen nur solche Wettbewerbsverzerrungen in Betracht, die nicht über die Grenzen einer Region hinausgehen. Eine vergleichende Beurteilung, die zusätzlich die nationale Ebene einbezieht, ist nicht vorzunehmen.

Mit Urteil vom 16.09.2008 – Rs. C-288/07- hat der EuGH jedoch klargestellt, dass das Vorliegen von größeren Wettbewerbsverzerrungen in Bezug auf die Art der Tätigkeit als solche zu beurteilen ist, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht. Dabei ist nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der potenzielle Wettbewerb zu berücksichtigen.

## **26.2 Behandlung von Zuschüssen**

JPdöR unterhalten vielfach dauerdefizitäre Gesellschaften, deren Geschäftsbetrieb durch „Zuschüsse“ der jPdöR mit finanziert wird. In diesen Fällen stellt sich regelmäßig die Frage, ob diese geleisteten Zahlungen als echte, nicht steuerbare Zuschüsse anzusehen sind, ob es sich um Entgelt für eine Leistung der Gesellschaft gegenüber der jPdöR als Gesellschafterin oder um Entgelt von dritter Seite handelt.

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Für das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung sind nach der Rechtsprechung des BFH im Wesentlichen folgende Grundsätze zu berücksichtigen:

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

- Zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen.
- Der unmittelbare Zusammenhang muss sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergeben, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet. Steuerbar sind danach z.B. auch Leistungen, die gegen Gewährung von Aufwendungsersatz erfolgen.
- Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein. Er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt.

Deshalb kann es an einem Leistungsaustausch bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen (wie Bund, Länder, Kommunen) fehlen, wenn die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Empfängers allgemein – aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen – dient und nicht der Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber ist. Auch der Umstand, dass die Zuschüsse aus haushaltsrechtlichen Gründen an die Erfüllung der Auflage einer zweckentsprechenden Verwendung oder einer Erfolgskontrolle geknüpft werden (Zweckbestimmung), führt allein nicht zu einem Leistungsaustausch. Anders ist es jedoch, wenn die Zahlungen zur Ausführung bestimmter Umsätze geleistet werden.

Allein der Umstand, dass eine Leistung im öffentlichen oder allgemeinen Interesse liegt, steht der Steuerbarkeit nicht schon entgegen; entscheidend ist vielmehr, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht, der Gegenstand eines Leistungsaustauschs sein kann. Soll der Zahlungsempfänger mit dem Zuschuss nur unterstützt werden, damit er seine Tätigkeit ausüben kann, fehlt es an der erforderlichen Verknüpfung von Leistung und Zuschusszahlung zu einem steuerbaren Umsatz. Dabei bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis, ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung („Zuschuss“) verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet.

Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor.

Vgl. hierzu z.B. das Urteil des BFH vom 18.12.2008, BStBl II 2009 S. 749.

Aus diesen Grundsätzen ergibt sich, dass bei Zahlung einer jPdöR im Einzelfall zu entscheiden ist, ob es sich z.B. um einen nicht steuerbaren Zuschuss, um Entgelt für eine steuerbare Leistung oder Entgelt von Dritter Seite im Sinne von § 10 Abs. 1 S. 3 UStG handelt.

Siehe auch Abschnitt 10.2. UStAE und *BFH-Beschluss vom 06.05.2014, XI B 4/14, BFH/NV 2014 S. 1406*

## **26.3 Umsatzbesteuerung sonstiger Leistungen an jPdöR**

Mit dem BMF-Schreiben vom 10.06.2011, BStBl I 2011 S. 583, wurde Abschnitt 3a.2 UStAE **mit Wirkung vom 01.07.2011** u. a. hinsichtlich des Leistungsortes bei Leistungen an jPdöR geändert. Das BMF-Schreiben und der UStAE in der aktuellen Fassung sind auf der Internetseite des Bundesministeriums der Finanzen unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) abrufbar.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Maßgebend für die Änderung war eine zwischenzeitlich auf EU-Ebene erzielte Übereinstimmung bei der Festlegung des Leistungsortes bei Dienstleistungen an jPdöR. Danach richtet sich der Leistungsort bei ausgeführten Leistungen an jPdöR, die hoheitlich und darüber hinaus auch unternehmerisch (im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs) tätig sind, ab dem 01.07.2011 insgesamt nach deren Sitz (§ 3a Abs. 2 UStG), sofern keine Spezialregelung (§ 3a Abs. 3 bis 8, § 3b und § 3e UStG) vorgeht. Dies gilt unabhängig davon, ob die Leistungen für den hoheitlichen oder unternehmerischen Bereich oder für beide Bereiche bestimmt sind. Etwas anderes gilt nur für Leistungen für den privaten Bedarf des Personals der jPdöR; hierfür befindet sich der Leistungsort am Sitz des leistenden Unternehmers (§ 3a Abs. 1 UStG).

Für die Rechnungslegung des leistenden Unternehmers und die Versteuerung der Leistungen unproblematisch sind die Fälle, in denen sowohl der leistende Unternehmer als auch die jPdöR den Sitz in Deutschland haben. Ist die Leistung steuerpflichtig, erstellt der leistende Unternehmer als Steuerschuldner eine "Brutto"-Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer. Erbringt dagegen ein ausländischer Unternehmer eine sonstige Leistung an eine inländische jPdöR und ist diese im Inland steuerpflichtig, kommt es nach § 13b UStG zum Übergang der Steuerschuld auf die jPdöR als Leistungsempfänger. Der leistende Unternehmer erstellt in diesem Fall lediglich eine "Netto"-Rechnung ohne gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer; die jPdöR als Leistungsempfänger schuldet die Umsatzsteuer für die empfangene Leistung nach § 13b Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG und hat den Umsatz in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung und einer Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr anzumelden.

Um eine zutreffende Umsatzbesteuerung der Leistungen eines ausländischen Unternehmers an eine inländische jPdöR sicherzustellen, ist bei ab dem 01.07.2011 ausgeführten Leistungen Folgendes zu beachten:

**Ausschließlich hoheitlich tätige jPdöR ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer**

Ist eine jPdöR ausschließlich hoheitlich tätig und ist ihr keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) für innergemeinschaftliche Erwerbe erteilt worden, richtet sich der Leistungsort grundsätzlich nach dem Sitz des leistenden Unternehmers oder seiner Betriebsstätte, wenn die Leistung von dieser aus erbracht wird (§ 3a Abs. 1 UStG). Ggf. richtet sich der Leistungsort nach den Spezialregelungen in § 3a Abs. 3 bis 8, § 3b und § 3e UStG (vgl. Abschn. 3a.1 Abs. 1 UStAE).

**Beispiel 1:**

Der in Frankreich ansässige Rechtsanwalt R erbringt an eine ausschließlich hoheitlich tätige jPdöR J mit Sitz in Deutschland eine Beratungsleistung. J verwendet für diesen Umsatz keine USt-IdNr., weil ihr keine USt-IdNr. erteilt worden ist.

Der Ort der Beratungsleistung des R an J liegt in Frankreich (§ 3a Abs. 1 UStG). R stellt eine Rechnung mit französischer Mehrwertsteuer aus.

Erbringt ein im Drittlandsgebiet (außerhalb der EU-Mitgliedstaaten) ansässiger Unternehmer eine in § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 bis 10 UStG genannte Leistung an eine ausschließlich hoheitlich tätige jPdöR, der keine USt-IdNr. für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Er-

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

werbs erteilt worden ist, liegt der Leistungsort - abweichend von § 3a Abs. 1 UStG - nach § 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 UStG im Inland, wenn die Leistung hier genutzt oder ausgewertet wird.

**Beispiel 2:**

Der in der Schweiz ansässige Rechtsanwalt R erbringt an eine ausschließlich hoheitlich tätige jPdöR J mit Sitz in Deutschland eine Beratungsleistung (vgl. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 UStG). J verwendet für diesen Umsatz keine USt-IdNr., weil ihr keine USt-IdNr. erteilt worden ist. Die Beratungsleistung wird ausschließlich in Deutschland ausgewertet.

Der Ort der Beratungsleistung des R an J liegt - abweichend von § 3a Abs. 1 UStG - in Deutschland, da die Leistung in Deutschland ausgewertet wird (§ 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 UStG). Steuerschuldner für diese Leistung ist J (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 5 Satz 1 UStG). R stellt eine Rechnung ohne USt aus. J muss den Umsatz in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung und einer Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr anmelden.

Die vorstehenden Ausführungen gelten unabhängig davon, ob die Leistungen vor oder nach dem 30.06.2011 ausgeführt wurden. Die Verwaltungsauffassung hat sich insoweit nicht geändert.

**Ausschließlich hoheitlich tätige jPdöR mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer**

Ist eine jPdöR ausschließlich hoheitlich tätig und ist ihr eine USt-IdNr. für innergemeinschaftliche Erwerbe erteilt worden, richtet sich der Leistungsort grundsätzlich nach ihrem Sitz (§ 3a Abs. 2 Satz 3 UStG; Abschnitt 3a.2 Abs. 7 UStAE). Ggf. richtet sich der Leistungsort nach den Spezialregelungen in § 3a Abs. 3 bis 8, § 3b und § 3e UStG. Die jPdöR hat für den Leistungsbezug die ihr erteilte USt-IdNr. zu verwenden.

**Beispiel 3:**

Der in Frankreich ansässige Rechtsanwalt R erbringt an eine ausschließlich hoheitlich tätige jPdöR J mit Sitz in Deutschland eine Beratungsleistung. J verwendet für diesen Umsatz ihre - für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe erteilte - USt-IdNr.

Der Ort der Beratungsleistung des R an J liegt in Deutschland (§ 3a Abs. 2 Satz 3 UStG). Steuerschuldner für diese Leistung ist J (§ 13b Abs. 1 und Abs. 5 Satz 1 UStG). R stellt eine Rechnung ohne USt aus. J muss den Umsatz in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung und einer Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr anmelden.

Erbringt ein im Drittlandsgebiet ansässiger Unternehmer eine in § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 bis 10 UStG genannte Leistung an eine ausschließlich hoheitlich tätige inländische jPdöR, der eine USt-IdNr. für innergemeinschaftliche Erwerbe erteilt worden ist, liegt der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG unabhängig vom Ort der Nutzung oder Auswertung im Inland.

**Beispiel 4:**

Der in der Schweiz ansässige Rechtsanwalt R erbringt an eine jPdöR J mit Sitz in Deutschland eine Beratungsleistung (vgl. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 UStG), die in Brüssel ausgewertet wird. J ist ausschließlich hoheitlich tätig, ihr ist aber für innergemeinschaftliche Erwerbe eine USt-IdNr. erteilt worden.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Der Ort der Beratungsleistung des R an J liegt in Deutschland (§ 3a Abs. 2 Satz 3 UStG). Steuerschuldner für diese Leistung ist J (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 5 Satz 1 UStG). R stellt eine Rechnung ohne USt aus. J muss den Umsatz in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung und einer Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr anmelden.

Die vorstehenden Ausführungen gelten unabhängig davon, ob die Leistungen vor oder nach dem 30.06.2011 ausgeführt wurden. Die Verwaltungsauffassung hat sich insoweit nicht geändert.

**JPdöR, die nicht ausschließlich hoheitlich tätig sind**

Ist eine jPdöR sowohl hoheitlich als auch unternehmerisch tätig, muss sie nicht mehr unterscheiden, ob die Leistung ausschließlich für den hoheitlichen, ausschließlich für den unternehmerischen oder sowohl für den hoheitlichen als auch unternehmerischen Bereich bestimmt ist, da sich der Leistungsort immer nach dem Sitz der jPdöR richtet (§ 3a Abs. 2 UStG), sofern nicht nach den Spezialregelungen in § 3a Abs. 3 bis 8, § 3b und § 3e UStG etwas anderes gilt.

**Beispiel 5:**

Der in Frankreich ansässige Unternehmer F erbringt auf elektronischem Weg sonstige Leistungen (vgl. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 13 UStG) an eine jPdöR J mit Sitz in Deutschland. Die Leistung ist sowohl für den hoheitlichen Bereich als auch für den Betrieb gewerblicher Art der J bestimmt.

Der Ort der Leistung des F an J liegt in Deutschland (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG). Steuerschuldner für diese Leistung ist J (§ 13b Abs. 1 und 5 Satz 1 UStG). F stellt eine Rechnung ohne USt aus. J muss den Umsatz in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung und einer Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr anmelden.

**Beispiel 6:**

Sachverhalt wie Beispiel 5, jedoch ist die Leistung nur für den hoheitlichen Bereich der J bestimmt.

Der Ort der Leistung des F an J liegt in Deutschland (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG, Abschn. 3a.2 Abs. 14 UStAE in der ab 1. Juli 2011 geltenden Fassung). Steuerschuldner für diese Leistung ist J (§ 13b Abs. 1 und 5 Satz 1 UStG). F stellt eine Rechnung ohne USt aus. J muss den Umsatz in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung und einer Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr anmelden.

**Hinweis:**

Bei vor dem 01.07.2011 ausgeführten Leistungen liegt der Leistungsort nach § 3a Abs. 1 UStG in Frankreich, sofern die jPdöR keine USt-IdNr. verwendet hat.

Etwas anderes gilt nur für Leistungen, die die jPdöR für den privaten Bedarf ihres Personals bezieht. Hier richtet sich der Leistungsort grundsätzlich nach dem Sitz oder der Betriebsstätte des leistenden Unternehmers, wenn die Leistung von dieser aus erbracht wird (§ 3a Abs. 1 UStG); ggf. richtet sich der Leistungsort auch nach den Spezialregelungen für den Ort der

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Leistung in § 3a Abs. 3 bis 8, § 3b und § 3e UStG. In diesen Fällen darf die jPdöR weder die ihr für den unternehmerischen Bereich noch die ihr für Zwecke der Umsatzbesteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe erteilte USt-IdNr. verwenden.

Die BMF-Schreiben vom 04.09.2009, BStBl I 2009 S. 1005, vom 08.12.2009, BStBl I 2009 S. 1612, und 18.03.2010, BStBl I 2010 S. 256 sind auf Umsätze, die nach dem 30. Juni 2011 an eine nicht ausschließlich hoheitlich tätige jPdöR ausgeführt werden, nicht mehr anzuwenden.

(vgl. Kurzinfo USt Nr. 13/2011 der OFD Münster, S 7117 – 60 – St 44 – 32)

**26.4 Anträge auf Erteilung von Auskünften zur Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Einrichtungen**

Der EuGH hat mit Urteil vom 08.06.2006 (Rs. C-430/04, DStR 2006 S. 1082) entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der mit einer Einrichtung des öffentlichen Rechts im Wettbewerb steht und der geltend macht, diese Einrichtung werde für die im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübte Tätigkeit nicht oder zu niedrig zur Mehrwertsteuer herangezogen, sich im Rahmen eines Rechtsstreits gegen die nationale Steuerverwaltung auf den in Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (ab 01.01.2007: Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL 2006/112/EG) enthaltenen Grundsatz der steuerlichen Neutralität berufen kann.

Der Neutralitätsgrundsatz verbietet, dass gleichartige und deshalb miteinander im Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden. Er betrifft den Fall, dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die - im Wettbewerb mit ihnen - auch von Privaten nach einer privatrechtlichen Regelung oder auf der Grundlage einer behördlichen Genehmigung ausgeübt oder erbracht werden können. Der Neutralitätsgrundsatz sieht eine Ausnahme von der Regel vor, dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts für Tätigkeiten oder Leistungen, die sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausüben oder erbringen, als Nichtsteuerpflichtige behandelt werden, sofern eine solche Behandlung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Der BFH – der die Frage vorgelegt hatte – hat sich in seiner Folgeentscheidung vom 05.10.2006, BStBl II 2007 S. 243, der Auffassung des EuGH angeschlossen und darüber hinaus entschieden, dass ein Steuerpflichtiger unbeschadet des Steuergeheimnisses einen verfassungsunmittelbaren Auskunftsanspruch hinsichtlich der Besteuerung eines Konkurrenten hat.

Ein solcher Auskunftsanspruch setzt allerdings voraus, dass der Steuerpflichtige substantiiert und glaubhaft darlegt,

- durch eine aufgrund von Tatsachen zu vermutende oder zumindest nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit auszuschließende unzutreffende Besteuerung eines Konkurrenten konkret feststellbare, durch Tatsachen belegte Wettbewerbsnachteile zu erleiden und
- gegen die Steuerbehörde mit Aussicht auf Erfolg ein subjektives öffentliches Recht auf steuerlichen Drittschutz geltend machen zu können.

Wird ein Steuerpflichtiger rechtswidrig nicht oder zu niedrig besteuert, werden dadurch in der Regel Rechte eines an dem Steuerverfahren unbeteiligten Dritten nicht verletzt. Anders ist es

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

aber, wenn die Nichtbesteuerung oder zu niedrige Besteuerung gegen eine Norm verstößt, die nicht ausschließlich im öffentlichen Interesse an der gesetzmäßigen Besteuerung und der Sicherung des Steueraufkommens erlassen wurde, sondern - zumindest auch - dem Schutz der Interessen Dritter dient (sog. drittschützende Norm). Der Steuerpflichtige hat daher nachzuweisen, dass er in einer drittschützenden Norm verletzt worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 26.01.2012, BStBl. II 2012 S. 541).

Für den Fall eines zulässigen und substantiiert dargelegten Auskunftsverlangens ist die Auskunft auf das für die Rechtsverfolgung notwendige Maß zu beschränken. In der Auskunft dürfen deshalb nur Angaben über die Art und Weise der Besteuerung der für die Konkurrenzsituation relevanten Umsätze der fraglichen öffentlichen Einrichtung gemacht werden, nicht aber über die Höhe dieser Umsätze und der hierauf festgesetzten Steuer. Der betroffene Dritte soll gehört werden (vgl. AEAO zu § 30, Nr. 4.7).

## 27 Gewerbesteuer

### 27.1 Steuerpflicht

Die Gewerbesteuerpflicht der BgA ergibt sich aus § 2 GewStDV.

Gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV sind Unternehmen der jPdöR gewerbesteuerpflichtig, wenn sie als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind. Während für die Körperschaftsteuerpflicht eines BgA Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist, sondern Einnahmeerzielungsabsicht ausreicht (vgl. § 4 Abs. 1 KStG, § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG), tritt eine Gewerbesteuerpflicht nur bei einem mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen BgA ein (vgl. R 2.1 Abs. 6 GewStR i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG).

Vor Änderung des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV durch das JStG 2009 war streitig, ob die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben dem Rechtscharakter der Gewerbesteuer widersprechen würde, wenn Besteuerungsmerkmale von Betrieben, die für sich beurteilt aufgrund ihrer Dauerverlusttätigkeit nicht die Eignung zu einem Gewerbesteuerobjekt besitzen, im Wege der Zusammenfassung Eingang in die Bemessungsgrundlage finden könnten.

Durch § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV i.d.F. des JStG 2009 wird nunmehr klargestellt, dass für den Umfang des Unternehmens § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG entsprechend anzuwenden ist. Somit ist die Gewinnerzielungsabsicht ausschließlich anhand der Ergebnisse des zusammengefassten BgA zu prüfen.

§ 2 Abs. 1 GewStDV gilt nach § 36 Abs. 2 GewStDV auch für Veranlagungszeiträume vor 2009.

Vgl. Rz. 98 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

### 27.2 Ermittlung des Gewerbeertrags

Gem. § 7 Satz 5 GewStG sind die Regelungen zur Spartenbetrachtung gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 bis 3 KStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags entsprechend anzuwenden. Folglich dürfen auch gewerbesteuerlich nur positive und negative Ergebnisse derselben Sparte miteinander verrechnet werden.

Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter bzw. der Geschäftsvorfälle der Kapitalgesellschaft auf die einzelnen Sparten (vgl. Tz. 15.2) ist für die Hinzurechnung bzw. Kürzung nach §§ 8 und 9 GewStG maßgebend. Der Freibetrag des § 8 Nr. 1 GewStG ist nur einmal für die Eigengesellschaft zu gewähren. Er ist auf die einzelnen Sparten entsprechend dem Verhältnis aufzuteilen, wie die Hinzurechnungsbeträge (vor Freibetrag) auf die Sparten entfallen.

Gem. § 10a Satz 9 GewStG gilt § 8 Abs. 9 Satz 5 bis 8 KStG entsprechend. Somit ist ein Verlustvortrag nur innerhalb derselben Sparte zulässig. Entsprechend den Grundsätzen zu Rz. 88 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303, ist der Betrag von 1 Mio. € nach § 10a Satz 2 GewStG pro Sparte zu ermitteln.

Für die Verlustverrechnung bei BgA verweist § 10a Satz 9 GewStG auf § 8 Abs. 8 KStG (vgl. Tz. 14.7).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Zur maschinellen Umsetzung vgl. Tz. 31.6.5 für die Spartenbetrachtung und Tz. 31.5.3 für Besonderheiten bei der Zusammenfassung von gleichartigen BgA.

Gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG ist der auf volle 100 Euro nach unten abgerundete Gewerbeertrag um einen Freibetrag i. H. v. 5.000 €, höchstens jedoch i. H. d. abgerundeten Gewerbeertrags, zu kürzen.

Vgl. Rz. 95-97 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303.

## 28 Grunderwerbsteuer

Der Erwerb und die Veräußerung/Übertragung von Grundstücken unterliegen grds. nach § 1 Abs. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Unter das GrEStG fallen aber auch der Erwerb von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften, wenn hierdurch zum ersten Mal mindestens 95% der Anteile in einer Hand vereinigt oder mindestens 95% der Anteile der Grundbesitz haltenden Gesellschaft en bloc übertragen werden (§ 1 Abs. 3 GrEStG) oder min. 95% an einer grundbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von 5 Jahren auf neue Gesellschafter übergehen (§ 1 Abs. 2a GrEStG).

Zu den Grundstücken zählen neben Grundstücken i.S.d. BGB (§ 2 Abs. 1 GrEStG) u. a. auch Erbbaurechte und Gebäude auf fremdem Grund und Boden (§ 2 Abs. 2 GrEStG).

Bei Grundstücksübertragungen jPdöR sieht das GrEStG diverse Ausnahmen von der Besteuerung (§ 4 GrEStG) sowie weitere Steuerbefreiungen (§ 3 GrEStG) vor.

Wird ein Grundstück aus Anlass des Übergangs von öffentlichen Aufgaben oder aus Anlass von Grenzänderungen von einer jPdöR auf eine andere jPdöR (z.B. von einer Gemeinde auf eine von ihr gegründete Anstalt des öffentlichen Rechts) übertragen, ist dieser Vorgang nach § 4 Nr. 1 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen, wenn das Grundstück nicht überwiegend einem BgA dient. Hierbei ist zu beachten, dass die körperschaftsteuerrechtliche Eingruppierung als BgA mangels eigenständiger Begriffsdefinition im GrEStG bindend für die Grunderwerbsteuer ist.

§ 4 Nr. 1 GrEStG ist aber bspw. nicht anzuwenden, wenn das Grundstück durch eine (private) GmbH, die öffentlich-rechtliche Aufgaben wahrnimmt, erworben wird (BFH vom 21.01.2004, II R 1/02) oder die jPdöR das Grundstück nicht von der die Aufgabe übertragenden, sondern von einer anderen jPdöR erwirbt (FG Baden-Württemberg vom 28.02.2007, EFG 2007 S. 951) oder wenn das Grundstück ohne Übergang der öffentlichen Aufgabe von einer jPdöR auf eine andere jPdöR übertragen wird (BFH vom 01.09.2011, BStBl II 2012, S. 148).

*Mit dem Amthilferichlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013 wurde in § 4 Nr. 4 GrEStG eine besondere Ausnahme von der Besteuerung für den Fall kommunaler Neugliederungen eingeführt. Gehen Grundstücke nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG oder Gesellschaftsanteile gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 2 und 4 als unmittelbare Rechtsfolge eines Zusammenschlusses kommunaler Gebietskörperschaften unter weiteren Voraussetzungen über, wird der Erwerb insoweit nicht besteuert. Gleiches gilt für Rechtsgeschäfte über Grundstücke gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG und über Gesellschaftsanteile gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 3 GrEStG aus Anlass der Aufhebung der Kreisfreiheit einer Gemeinde.*

Bei Grundstücksübertragungen im Rahmen von sog. ÖPP<sup>36</sup>-Projekten sind besondere Voraussetzungen zu erfüllen, damit die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 9 GrEStG gewährt werden kann. So ist der Vorgang u. a. nicht von der Besteuerung ausgenommen, wenn die spätere Rückübertragung des Grundstückes nicht fest vereinbart ist, sondern nur ein Optionsrecht auf Rückübertragung besteht.

---

<sup>36</sup> Öffentlich-Private Partnerschaften



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Bestimmte jPdöR, die dem Haushaltsrecht unterliegen (z.B. Kommunen) können grds. nicht freigebig zuwenden, da sie an haushaltsrechtliche Bestimmungen gebunden sind (BFH vom 01.12.2004, BStBl II 2005 S. 311). Aus diesem Grunde kann diesen jPdöR grds. keine Steuerbefreiung i.S.v. § 3 Nr. 2 GrEStG gewährt werden (BFH vom 29.03.2006, BStBl II 2006 S. 632). Anderes gilt bei Kirchen und deren Institutionen, da diese nicht an haushaltsrechtliche Bestimmungen gebunden sind und demnach freigebig zuwenden können (BFH vom 17.05.2006, BStBl II 2006 S. 720).

Aufgrund der gerade bei jPdöR bestehenden Besonderheiten empfiehlt es sich, bei beabsichtigten oder festgestellten bzw. angezeigten Grundstücksübertragungen Kontakt mit der zuständigen Grundstücksstelle aufzunehmen, um eine einheitliche Besteuerung sicherzustellen.

## 29 Schenkungsteuer

Unentgeltliche Übertragungen von Grundstücken zwischen Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nicht schenkungsteuerpflichtig, vgl. BFH vom 01.12.2004 (BStBl II 2005 S. 311).

Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Unentgeltliche Vermögensübertragungen zwischen Trägern öffentlicher Verwaltung fallen nicht unter diese Vorschrift, sie erfolgen regelmäßig nicht freigebig.

Aufgrund der Bindung der vollziehenden Gewalt an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes – GG), dazu zählen auch die jeweils maßgebenden haushaltsrechtlichen Vorschriften, ist im Regelfall anzunehmen, dass Träger öffentlicher Verwaltung in Wahrnehmung der ihnen obliegenden Aufgaben und somit nicht freigebig handeln. Den Vermögensübertragungen steht regelmäßig die Erfüllung der den Trägern öffentlicher Verwaltung obliegenden Aufgaben durch den Begünstigten gegenüber.

Beachte:

Nur wenn die übertragende jPdöR den Rahmen ihrer Aufgaben eindeutig überschreitet, kommt eine freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Betracht.

Ein Anspruch des begünstigten Verwaltungsträgers auf eine unentgeltliche Vermögensübertragung ist nicht erforderlich, um die Freigebigkeit der Zuwendung auszuschließen.

Entscheidend ist die Verknüpfung der Vermögensübertragung mit der **Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben**, die auch im Ermessen der zuwendenden Stelle liegen kann.

Hinweis:

In den Fällen, in denen die Vermögensübertragung nicht mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben verknüpft ist, muss, um einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang anzunehmen, regelmäßig der subjektive und objektive Schenkungs-/Bereicherungswille vorhanden sein. Er liegt z.B. nicht vor, wenn die jPdöR ein marodes Schwimmbad überträgt oder unentgeltlich ein Grundstück an einen Unternehmer überträgt, um Gewerbesteureinnahmen zu erzielen.

## 30 Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

### 30.1 Schaubild

Buchführungspflichten									
Steuerliche Buchführungspflicht			Außersteuerliche Buchführungspflichten						
Abgabenordnung			Handels- gesetzbuch	Eigenbetriebs- verordnung		Sonstige Rechts-VO		Gemeindeordnung	
Rechtsgrundlagen:			Rechts- grundlagen:	Rechts- grundlagen:		Rechtsgrundlagen:		Rechtsgrundlagen:	
§§ 140, 141 AO			§§ 1-7 HGB	(§ 19 EigVO- NRW)		Spezielle Buchfüh- rungsverordnungen (Krankenhäuser/ Altenheime)		§§ 75 ff GO-NRW	
Kfm. doppelte Buchführung			Kfm. doppelte Buchführung	Kfm. doppelte Buchführung		Kfm. doppelte Buchführung		Kamerale Verwaltungs- buchführung	
Handelsgesetzbuch								Gemeinde- verordnungen	

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

**30.2 Erläuterungen**

Soweit sich eine jPdöR zur Erfüllung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten zivilrechtlicher Rechtsformen (Kapital- oder Personengesellschaft) bedienen, unterliegen diese den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften.

Darüber hinaus können jPdöR Rechts ihre Tätigkeiten im Rahmen von Regie- oder Eigenbetrieben organisieren.

Soweit die Gebietskörperschaften ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten in der Organisationsform von **Eigenbetrieben** ausüben, entspricht die Rechnungslegungspflicht weitestgehend den handelsrechtlichen Vorschriften. Soweit die Aufgaben durch **Regiebetriebe** wahrgenommen werden, konnte bis längstens zum Haushaltsjahr 2008 die Rechnungslegung nach kameralistischen Rechnungslegungsvorschriften erfolgen.

Die kameralistische Buchführung genügt nicht steuerlichen Zwecken. Regiebetriebe, die die Buchführungsgrenzen des § 141 AO überschreiten, sind nach Aufforderung durch die Finanzverwaltung zur kfm. doppelten Buchführung verpflichtet. Bei Dauerverlustbetrieben kann aber allein das Überschreiten der Umsatzgrenze nach § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht zu einer Buchführungspflicht führen, da sie mangels Gewinnerzielungsabsicht keine gewerblichen Unternehmen darstellen.

Nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden in Nordrhein-Westfalen (NKFEF-NRW) vom 16.11.2004 (GV NRW 2004, 644)

- können **ab dem Haushaltsjahr 2005** sämtliche Kommunen ihren Haushaltsplan freiwillig nach kfm. Rechnungslegungsvorschriften erstellen,
- sind ab dem Haushaltsjahr 2009 die Gemeinden und Gemeindeverbände verpflichtet, ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung zu erfassen. Nach dem BMF-Schreiben vom 03.01.2013, BStBl. I 2013 S. 59, gilt diese Verpflichtung jedoch nicht für sämtliche gemeindlichen Regiebetriebe gem. § 140 AO auch für die Besteuerung. Das BMF-Schreiben führt dazu aus, dass die jPdöR Steuerpflichtiger nach § 1 Absatz 1 Nr. 6 KStG nur mit ihrem jeweiligen BgA sei. Der Anwendungsbereich der Doppik erstreckte sich dagegen auch auf das gesamte Hoheitsvermögen der jPdöR, das aus steuerlicher Sicht nicht wirtschaftlichen Zwecken diene. Die umfassenden Aufzeichnungspflichten stellen damit keine Pflichten zum Führen von Büchern oder zum Erstellen von Abschlüssen für den einzelnen BgA im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG dar, die das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG ausschließen.

Das BMF-Schreiben trifft auch Regelungen zur Buchführungspflicht von BgA, wenn diese Teil eines ansonsten hoheitlich tätigen Eigenbetriebs sind (sog. eigenbetriebsähnliche Einrichtung i.S.d. § 107 Abs. 2 Satz 2 GO NRW) oder wenn der Eigenbetrieb aus mehreren, nicht zusammenfassbaren BgA besteht. Auch in diesen Fällen ist das Wahlrecht zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht ausgeschlossen.

## **31 Durchführung der Besteuerung / Hinweise zum maschinellen Verfahren**

### **31.1 Struktur**

Die Veranlagung von jPdöR mit ihren BgA, ihren Eigengesellschaften und ihren Mehrheitsbeteiligungen erscheint, wenn man der Meinung der Mehrzahl der befragten Finanzämter folgt, am effizientesten, wenn für die Fallbearbeitung [jeweils] nur eine Veranlagungsstelle zuständig ist.

### **31.2 Aktenführung**

Um eine dem jeweiligen Risiko angepasste Arbeitsweise zu ermöglichen, kommt der vollständigen Aktenführung eine besondere Stellung zu. Folgende Erklärungen bzw. Unterlagen sind unverzichtbare Bestandteile einer ordnungsgemäßen Aktenführung:

- Körperschaft- und ggf. Gewerbesteuererklärungen mitsamt der Feststellungserklärungen (§ 27 und ggf. § 28 KStG),
- Gewinnermittlungen der BgA (auch der mit Verlust arbeitenden BgA),
- Umsatzsteuererklärungen,
- Verteilung der Umsätze auf die jeweiligen BgA,
- Aufteilung der Vorsteuern auf die jeweiligen BgA,
- Gesellschaftsverträge,
- Handelsregistrauszüge,
- Beteiligungsberichte,
- Kontrollmitteilungen,
- Miet- und Pachtverträge,
- Darlehensverträge,
- besondere Nachweise  
(z.B. Ratsbeschlüsse und Erläuterungen im Haushaltsplan zu der jeweils betroffenen Einrichtung, Angaben über die Kreditfinanzierung von Investitionsmaßnahmen der BgA, für die die Eigenbetriebsverordnung des Landes NRW keine Anwendung findet (= Regiebetriebe), KSt-Kartei NW § 4 KStG Karte 4),
- sonstige Verträge bzw. Satzungen, z.B. Gründungs-, Einbringungs- und Umwandlungsverträge, Treuhand-, Gewinnabführungsverträge usw.

### **31.3 Grundkennbuchstaben**

JPdöR sind wegen jedes einzelnen von ihnen unterhaltenen BgA oder mehrerer zusammengefasster BgA Körperschaftsteuersubjekt (BFH-Urteile vom 13.03.1974, BStBl II 1974 S. 391, und vom 08.11.1989, BStBl II 1990 S. 242). Gegenstand der Gewerbesteuer ist gem. § 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 2 Abs. 1 GewStDV der einzelne oder zulässigerweise zusammengefasste BgA, sofern er einen Gewerbebetrieb im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellt; Steuerschuldner ist die jPdöR (§ 5 Abs. 1 S. 1 und 2 GewStG).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Demzufolge ist für jeden (ggf. zusammengefassten) BgA eine eigene Steuernummer zu erteilen und der GKB „K“ und - bei mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen (ggf. zusammengefassten) BgA – der GKB „GW“ zu setzen.

Für die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos gem. § 27 KStG von BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit wurde der Vordruck „KSt 1 Fa – Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos“ aufgelegt (vgl. Tz. 38.2). Um eine gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos und des durch die Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals gem. § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG maschinell erzeugen zu können, ist es technisch erforderlich, den GKB „FEA“ zu setzen. Der GKB „FEA“ kann im Rahmen der laufenden Veranlagungstätigkeit gesetzt werden.

Für BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit wurde keine besondere Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos aufgelegt. Zur Ermittlung des Bestandes des steuerlichen Einlagekontos ist in diesen Fällen die Rückseite des Vordrucks KSt 1 F zu verwenden. Für die maschinelle Feststellung des steuerlichen Einlagekontos ist der GKB „FE“ zu setzen.

JPdöR sind nur im Rahmen ihrer BgA und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig und somit Unternehmer. Die Gesamtheit aller BgA und aller land- und forstwirtschaftlichen Betriebe stellt dabei das Unternehmen der JPDöR dar (vgl. Abschnitt 2.11 Abs. 2 UStAE und BFH-Urteil vom 18.08.1988, BStBl II S. 932). Unternehmerin ist somit die JPDöR mit der Gesamtheit ihrer BgA, nicht mit jedem einzelnen BgA. Demzufolge ist für die JPDöR nur ein einziges U-Signal zu erteilen. Der GKB „U“ sollte richtigerweise unter einer eigens für die JPDöR erteilten Steuernummer erfasst werden. Wenn die JPDöR einen oder mehrere BgA unterhält, erhält sie zutreffend somit mindestens 2 Steuernummern:

- die erste Steuernummer mit dem GKB „U“ (ggf. noch GKB „A“) für die JPDöR selbst
- die zweite (je nach Anzahl der unterhaltenen BgA ggf. noch weitere) Steuernummer mit dem GKB „K“, „FEA“ und ggf. „GW“.

Von der Erteilung des U-Signals unter der Steuernummer, die für einen der BgA der JPDöR vergeben wurde, sollte generell Abstand genommen werden, da – sofern im Anschriftenfeld ein Hinweis auf den betroffenen BgA aufgenommen wurde (vgl. Tz. 31.4) – verfahrensrechtliche Probleme hinsichtlich einer zutreffenden Bekanntgabe von Steuerbescheiden nicht ausgeschlossen sind (vgl. BFH-Beschluss vom 03.12.2010, BFH/NV 2011, 462).

### **31.4 Bekanntgabe von Steuerbescheiden**

Im Gegensatz zur Umsatzsteuer sind für jeden BgA gesonderte Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuerbescheide erforderlich (vgl. Erläuterungen unter Tz. 31.3). Damit eine entsprechende Zuordnung erleichtert wird, ist es zweckmäßig, im Anschriftenfeld der Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuerbescheide einen Hinweis auf den jeweils betroffenen BgA anzubringen (AEAO zu § 122, Nr. 2.8.2).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts****Beispiel:**

Anschriftenfeld

Stadt Beckum

- BgA „Friedhofsgärtnerei“ -

Postfach 18 63

59248 Beckum

**31.5 Besonderheiten bei der Zusammenfassung von BgA****31.5.1 Vordruck „KSt 1 A“**

Durch die Zusammenfassung von BgA, die nicht gleichartig sind, entsteht ein neuer BgA, für den - insbesondere wegen der Besonderheiten bei der Verlustverrechnung, vgl. Tz. 14.7 - eine neue Steuernummer zu erteilen ist.

Werden mehrere gleichartige BgA zusammengefasst, können die Verlustvorträge der einzelnen BgA aus der Zeit vor der Zusammenfassung von dem neu entstandenen BgA übernommen werden, § 8 Abs. 8 Satz 5 KStG. Der zu übernehmende verbleibende Verlustvortrag des bzw. der untergehenden BgA ist in Zeile 78a (Kz 37.25) für den neuen BgA einzutragen.

Werden mehrere BgA zusammengefasst, die **nicht gleichartig** sind, werden die vorhandenen Verlustvorträge der einzelnen BgA "eingefroren". In diesen Fällen dürfen die verbleibenden Verlustvorträge des bzw. der untergehenden BgA **nicht** in Zeile 78a (Kz 37.25) für den neu entstandenen BgA eingetragen werden. Die Verlustvorträge sind jedoch wieder „nutzbar“, wenn die jPdöR einen BgA, wie er bis zur Zusammenfassung bestand, künftig wieder unterhält.

Eine jährliche Feststellung des bisherigen Verlustvortrags des/der einzelnen BgA aus der Zeit vor der Zusammenfassung in Zeiten der Zusammenfassung kann unterbleiben; auch besteht in Zeiten der Zusammenfassung insoweit keine Erklärungspflicht der jPdöR. Die jPdöR haben allerdings für den Fall des „Wiederauflebens“ der einzelnen BgA die seinerzeit festgestellten Verluste nachzuweisen.

Gleichwohl sollte je eine Durchschrift der letzten Verlustfeststellung des/der Einzel-BgA im Vorhefter der KSt-Akte des zusammengefassten BgA abgelegt werden.

**31.5.2 Vordruck „KSt 1 Fa“**

Für den neuen BgA werden die Bestände des steuerlichen Einlagekontos und der Neurücklagen der bisherigen BgA zusammengefasst und als Anfangsbestand für den neu entstandenen BgA übernommen. Der Anfangsbestand für das steuerliche Einlagekonto ist in Zeile 8 unter der Kz 48.222 einzugeben, der Anfangsbestand für die Neurücklagen unter der Kz 48.223. Die Anpassung des Nennkapitals für den neu gebildeten BgA ist in Zeile 9 unter der Kennzahl 48.131 anzuweisen. Der Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos ist gem. § 27 Abs. 2 S. 3 KStG festzustellen. Hierzu ist auch das Datum in Zeile 6b unter der Kz 48.230 einzugeben.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts****31.5.3 Vordruck „GewSt 1 A“**

Bei der Zusammenfassung von gleichartigen BgA kann auch ein gewerbesteuerlicher Verlustvortrag der einzelnen BgA aus der Zeit vor der Zusammenfassung gem. § 10a Satz 9 i.V.m. § 8 Abs. 8 Satz 5 KStG von dem neu entstandenen BgA übernommen werden. Der zu übernehmende verbleibende Verlustvortrag des bzw. der untergehenden BgA ist in Kz 22.20 (Zeile 93 des Vordrucks „GewSt 1 A“ für den VZ 2010) einzutragen.

**31.6 Spartenrechnung gem. § 8 Abs. 9 KStG****31.6.1 Vordruck „KSt 1 A“**

In Spartenfällen gem. § 8 Abs. 9 KStG ist in Zeile 10a die Kz 11.68 mit 1 einzugeben. Dadurch erfolgt keine maschinelle Erstellung eines Verlustfeststellungsbescheids und der Bescheid wird aus dem Zentralversand ausgesteuert. Einkommenskorrekturen sind wie folgt vorzunehmen:

- Erhöhung des laufenden Ergebnisses aufgrund von Spartenverlusten: Zeile 68, Kz 15.75
- Minderung des Jahresergebnisses aufgrund von Verlustvorträgen einzelner Sparten: Zeile 70a, Kz 15.76
- Minderung des Jahresergebnisses aufgrund spartenbezogenen Verlustrücktrags aus dem Folgejahr: Zeile 71a, Kz 15.77

Wichtig ist, dass bei Fällen der Spartenentrennung immer die Kz 15.75 auszufüllen ist. Ggf. ist die Kennzahl mit dem Wert 0 einzugeben (anderenfalls wird der BHW 5790 ausgegeben).

Da der verbleibende Verlustvortrag für die Sparten personell auf der Anlage ÖHK (vgl. Tz. 31.6.3) berechnet wird, sind keine weiteren Eintragungen über den verbleibenden Verlustvortrag auf Seite 5 des Vordrucks (Zeile 78 ff.) vorzunehmen.

**31.6.2 Vordruck „Anlage Spartenübersicht“**

Liegt eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG vor (vgl. Tz. 13.4), für die die Regelungen des § 8 Abs. 9 KStG gelten (vgl. Tz. 15.2.1), ist die Anlage Spartenübersicht von der Stpfl. auszufüllen und als Anlage der Körperschaftsteuererklärung beizufügen. Die Einteilung in die einzelnen Sparten ist nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG vorzunehmen. Bei der Anlage Spartenübersicht ist darauf zu achten, dass den jeweiligen Sparten in den folgenden Jahren dieselbe laufende Nummer zugeordnet wird, damit sichergestellt ist, dass die Verlustrechnung nur innerhalb derselben Sparte vorgenommen wird.

**31.6.3 Vordruck „Anlage zur Spartenentrennung / Anlage ÖHK“**

Für die Berechnung der Gesamtbeträge der Einkünfte der einzelnen Sparten sowie der verbleibenden Verlustvorträge sind die Anlage ÖHK (Anlage zur Spartenentrennung) von der Stpfl. auszufüllen und die Ergebnisse personell zu errechnen. Die in der Anlage Spartenübersicht vorgenommene Sparten-einteilung ist in dem Vordruck ÖHK nach der Sparten-Nr. in Zeile 1 zu übernehmen. Die Anlage ist ebenfalls der Körperschaftsteuererklärung beizufügen.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Die Eintragungen in der Spalte 2 müssen mit den Berechnungen im Körperschaftsteuerbescheid übereinstimmen.

**31.6.4 Personeller Verlustfeststellungsbescheid**

Die Verlustvorträge, die in Zeile 28 der Anlage ÖHK ermittelt wurden, sind personell mit dem "Bescheid über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG zum 31.12." (KSt 10/11 F, Nr. 742/042) festzustellen. Der Vordruck ist im ETV-Vorlagenschränk eingestellt.

Die Anlagen ÖHK (vgl. Tz. 31.6.3) und Spartenübersicht (vgl. Tz. 31.6.2) sind dem Bescheid immer beizufügen, auch wenn sich keine Abweichungen zu der von der Stpfl. eingereichten Anlage ergeben. Wird von den Berechnungswerten der Stpfl. bei der Veranlagung abgewichen, ist die Anlage ÖHK neu auszufüllen. Der Vordruck steht im Formular-Management-System der Bundesfinanzverwaltung zur Verfügung. Für die Akten ist der "Berechnungsbogen über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG zum 31.12." mit der entsprechenden Verfügung auszufüllen.

Als Anlage 1 (vgl. Tz. 38.1) ist ein Beispiel für die Spartenrechnung angefügt.

**31.6.5 Vordruck „Anlage ÖHG“**

Die Spartenrechnung ist auch für Zwecke der Gewerbesteuer zu beachten, vgl. § 7 Satz 5 GewStG und Tz. 27.2.

Die Ermittlung der einzelnen Spartenergebnisse erfolgt personell anhand des von der Stpfl. auszufüllenden Vordrucks „Anlage ÖHG“. Für jede einzelne Sparte ist eine gesonderte Anlage „ÖHG“ abzugeben.

Die Fälle der Spartentrennung können inzwischen maschinell veranlagt werden. Zur Kennzeichnung, dass es sich um einen Spartenfall handelt, ist zunächst die Kz. 30.55 anzuweisen (1= es handelt sich um ein Unternehmen i.S.d. § 7 Satz 5 GewStG; 2= BgA, der Organträger mindestens einer Organgesellschaft ist, die unter § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG fällt). In Kz. 30.57 ist die Anzahl der Anlagen ÖHG (Anzahl der Sparten) einzugeben.

Die Sachbereiche 13 und 14 zur Spartentrennung sind jedoch auch weiterhin in WinGF nicht anweisbar. Die Anweisungen in WinGF sind wie folgt vorzunehmen (Auszug aus Fach 20 Teil 013 und 014 der DA-ADV):

Seit dem DE 26.11.2012 ist die Kz 22.61 (Summe der positiven Gewerbeerträge der Sparten) zur Anweisung zugelassen. Neben ihr angewiesene weitere Kz im SB 21 und 22 werden ignoriert. Die Berechnung der Einzelbeträge muss personell auf der „Anlage ÖHG Bescheid“ (= Anlage ÖHG zur Spartentrennung, Nr. 733/020, im ETV-Vorlagenschränk eingestellt) erfolgen, ebenso die Summenermittlung. In Kz 22.61 ist ausschließlich die Summe der positiven Gewerbeerträge der Sparte (Zeile 45 Spalte 1 der Anlage ÖHG Bescheid) zu berücksichtigen.

Die Verluste der Sparten sind ebenfalls mit dem Vordruck „Anlage ÖHG Bescheid“ personell zu ermitteln. Die Summe der verbleibenden vortragsfähigen Verluste auf den 31.12. des Er-

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

hebungszeitraums (Zeile 46 Spalte 1 der Anlage ÖHG Bescheid) ist in Kz 37.61 einzutragen.

Die Änderung der vortragsfähigen Verluste gegenüber dem Verlustvortrag zum 31.12 des Vorjahres ist in einer Summe in Kz 37.62 einzugeben. Der Betrag ergibt sich aus dem Saldo der Beträge laut Zeile 34 minus Zeile 46 jeweils Spalte 1 (entspricht der Summe der Beträge laut Zeile 34a bis 37b und 44 jeweils Spalte 1) der Anlage ÖHG Bescheid. Hierbei sind die Vorzeichen zu beachten: Erhöht sich der Verlust, ist hier ein positiver Wert einzutragen, mindert er sich, ein negativer.

In Kz 37.63 sind die Nummern der betroffenen Verlustsparten laut Anlage ÖHG Bescheid einzugeben (alphanumerischer Wert), z.B.: " 2, 3 und 5" oder "1", "Vier und sieben" wäre ebenfalls erlaubt. Dieser Wert wird in die entsprechende Bescheidzeile übertragen, eine inhaltliche Überprüfung findet nicht statt. Die in der Anlage Spartenübersicht (vgl. Tz. 31.6.2) vorgenommene Sparteneinteilung ist zu übernehmen.

Die Eingabe der Kz 37.64 (Verlustvortrag der Sparten auf den 31.12 des Vorjahres; Betrag laut Zeile 34 Spalte 1 der Anlage ÖHG Bescheid) ist nur erforderlich, wenn z.B. eine neue Steuernummer vergeben wurde oder der Fall zuvor personell veranlagt wurde und daher im Vorjahr kein Verlustvortrag gespeichert ist. Ansonsten wird der Wert aus dem Speicher zugrunde gelegt.

Dem Gewerbesteuerermessbetragsbescheid und dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes ist die Anlage zur Spartenentrennung / Anlage ÖHG Bescheid beizufügen.

**31.6.6 Besonderheiten bei Organschaftsverhältnissen**

Gem. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG ist § 8 Abs. 9 KStG bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Die Spartenrechnung ist erst auf der Ebene des Organträgers durchzuführen (§ 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG).

Trotzdem ist auch bei der Organgesellschaft die Kz 11.68 mit dem Wert 1 anzuweisen (vgl. auch Zeile 10a des Vordrucks KSt 1 A: „Es handelt sich...um eine Organgesellschaft, auf deren Organträger § 8 Abs. 9 KStG anzuwenden ist“). Überdies muss die Organgesellschaft auch die Anlagen Spartenübersicht und Spartenentrennung / ÖHK abgeben. Kopien der Anlage ÖHK und der Anlage Spartenübersicht sind zusammen mit der Anlage MO dem Finanzamt des Organträgers zu übersenden.

**31.7 Zusammenarbeit mit anderen Stellen****31.7.1 Finanzämter für GKBP**

Mit Änderung der Zuständigkeitsverordnung zum 01.01.2006 fallen alle BgA von jPdöR sowie Gesellschaften, an denen jPdöR zu mehr als 50 v.H. beteiligt sind, in die Prüfungszuständigkeit der Finanzämter für Groß- und Konzernbetriebsprüfung. Sie unterliegen jedoch nicht der zwingenden Anschlussprüfung, sofern es sich nicht um Großbetriebe oder zu einem Großbetrieb gehörende Anhangbetriebe handelt. Eine Prüfung erfolgt nach risikoorientierter Fallauswahl, u. a. bei Meldung des jeweiligen Falles durch das zuständige Festsetzungsfi-

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

nanzamt. Um in diesen Fällen den BP-Finanzämtern die sachgerechte Vorbereitung und Durchführung von Außenprüfungen zu erleichtern, ist der Informationsaustausch von grundlegender Bedeutung. In diesem Zusammenhang sollte in geeigneten Fällen auch verstärkt das Anfertigen von Aktenvermerken erfolgen. Sie dienen der Dokumentation der Bearbeitung bzw. der Entscheidungsfindung und sind ein adäquates Mittel, um Erkenntnisse bzw. Feststellungen aus dem laufenden Besteuerungsverfahren, welche ggf. erst im Rahmen künftiger Außenprüfungen relevant sein können, festzuhalten.

**31.7.2 Grundstücksstelle (GÜST)**

Auf Grund diverser Besonderheiten bei der Besteuerung von Grundstücksübertragungen bei den jPdöR empfiehlt es sich, bei entsprechenden Sachverhalten Kontakt mit der zuständigen GÜST aufzunehmen, um eine einheitliche Besteuerung sicherzustellen (Hinweis auf Tz. 28).

Gerade in den Fällen, in denen lt. Aktenlage nicht eindeutig ersichtlich ist, ob der betreffende Vorgang auch der GÜST angezeigt wurde, sollte eine Kontaktaufnahme mit der GÜST erfolgen (z.B. bei Übertragung von Grundstücken zwischen einzelnen „Bereichen“ einer jPdöR oder bei Erwerb/ Übertragung von min. 95% der Anteile an Grundbesitz haltenden Gesellschaften).

## **32 Steuerliche Pflichten**

### **32.1 Allgemeines**

Die gesetzlichen Vertreter jPdöR (vgl. Tz. 5.3.1) haben die steuerlichen Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen auferlegt sind. Dazu gehören z.B. die Buchführungs-, Erklärungs-, Mitwirkungs- oder Auskunftspflichten (§§ 140 ff., 90, 93 AO), vgl. AEAO zu § 34 AO.

Es liegt daher in der Verantwortung des gesetzlichen Vertreters der jPdöR (z.B. dem [Ober]Bürgermeister), dafür Sorge zu tragen, dass mit den bestehenden oder zu schaffenden Organisationsstrukturen eine ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten gewährleistet ist. Hierzu ist das mit der Erledigung steuerlicher Aufgaben betraute Personal mit der nötigen Kompetenz und der erforderlichen Autorität auszustatten.

### **32.2 Steuererklärungspflicht / Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer**

Nach § 156 Abs. 2 AO kann die Festsetzung von Steuern unterbleiben, wenn feststeht, dass die Kosten der Einziehung einschließlich der Festsetzung außer Verhältnis zu dem festzusetzenden Betrag stehen (vgl. R 79 KStR 2004 und § 25 Abs. 1 Nr. 4 GewStDV). Hiervon sind in der Regel nur solche BgA betroffen, deren Einkommen unter 5.000,- € liegt.

## **33 Betriebsprüfungen**

### **33.1 Zuständigkeiten**

#### **33.1.1 Allgemeines**

Außenprüfungen werden grds. von den für die Besteuerung zuständigen örtlichen Finanzbehörden durchgeführt, vgl. §§ 17, 195 S. 1 AO.

Abweichend hiervon ist nach § 1 Abs. 3 i.V.m. Anlage 3.b der Verordnung über die Zuständigkeiten der Finanzämter (neugefasst durch Verordnung vom 19.12.2005, GV.NRW 2006 S. 5) mit Wirkung ab dem 01.01.2006 den Finanzämtern für Groß- und Konzernbetriebsprüfung für alle BgA jPdöR (unabhängig von der Größenklasse) sowie für alle Gesellschaften, an denen jPdöR zu mindestens 50% beteiligt sind, die Anordnung und Durchführung von Außenprüfungen übertragen worden.

Dabei handelt es sich ähnlich wie bei den Betrieben der Land- und Forstwirtschaft nicht um anschlusszuprüfende Fälle, sofern es sich nicht um Großbetriebe oder zu einem Großbetrieb gehörende Anhangbetriebe handelt, sondern um Fälle, die ggf. durch die Veranlagungsstelle zur Betriebsprüfung zu melden sind und nach risikoorientierter Betrachtungsweise von den Finanzämtern für Groß- und Konzernbetriebsprüfung geprüft werden.

#### **33.1.2 Prüfung der Kapitalertragsteuer**

Die Prüfung der KapSt gehört zu den Obliegenheiten des Betriebsprüfungsdienstes. Anlässlich der Vorbereitung und Anordnung von Betriebsprüfungen ist sicher zu stellen, dass über die Frage entschieden wird, ob die Betriebsprüfung auch auf die KapSt nach § 43 ff. EStG zu erstrecken ist.

Die Prüfung der KapSt nach § 43 ff. EStG ist zusammen mit der Prüfung der übrigen Steuerarten förmlich anzuordnen und auf die Vorschriften der §§ 50 b EStG und 193 Abs. 1 AO zu stützen.

(Erlass des FM NRW vom 21.11.2001, S 1505 – 7 – St 41 – 32)

#### **33.1.3 Datenzugriff**

Auch jPdöR haben die Vorschriften zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen der §§ 140 – 148 AO zu befolgen. Hinsichtlich des Datenzugriffs sind dabei insbesondere die §§ 146 und 147 AO zu beachten. Werden Aufzeichnungen nach § 147 Abs. 1 AO – darunter fallen auch Geschäftsbriefe, Buchungsbelege sowie sonstige Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind – mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt, muss sichergestellt sein, dass sie während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Nach § 147 Abs. 6 AO hat die Finanzverwaltung das Recht den Datenzugriff auf drei Arten durchzuführen. Neben dem unmittelbaren und dem mittelbaren Datenzugriff, kann ebenso die Datenträgerüberlassung von der Finanzverwaltung verlangt werden.

Das bedeutet für jPdöR, dass sie auch einen Zugriff auf ihren allgemeinen Haushalt, sofern hier für die Umsatzsteuer bedeutsame Unterlagen verarbeitet wurden, sicherstellen muss. Zudem muss auf Ebene jedes BgA der Datenzugriff für Zwecke der Ertragsteuern zur Verfügung gestellt werden.

**33.2 Kontrollmitteilungen**

Die Anfertigung qualifizierter Kontrollmitteilungen und die sich daran anschließende Auswertung haben sich in der Praxis als eine wirksame Möglichkeit erwiesen, Steuerverkürzungen aufzudecken. Unter dem Gesichtspunkt einer effektiven Zusammenarbeit zwischen den Prüfungsstellen und den Veranlagungsstellen sollte der Fertigung von Kontrollmitteilungen, die jPdöR betreffen, (gleichgültig ob Gebietskörperschaften oder sonstige Anstalten des öffentlichen Rechts) zusätzliche Aufmerksamkeit gewidmet werden.

Allgemein Erfolg versprechende Sachverhalte für Kontrollmitteilungen sind insbesondere im Band II Fach 3 Teil 1 des Veranlagungshandbuches 2011 aufgeführt. Diese Auswahl kann z.B. ergänzt werden um Kontrollmitteilungen über erteilte Forschungsaufträge und/oder Entgelte der Belegärzte von Krankenhäusern für die Nutzung von Krankenhauseinrichtungen und Klinikpersonal.

## 34 Steuerabzug und beschränkte Körperschaftsteuerpflicht

### 34.1 Allgemeines

Außerhalb der BgA unterliegen jPdöR gem. § 2 Nr. 2 KStG mit ihren inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist, der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Hierunter fallen insbesondere Dividenden von Gesellschaften, deren Anteile dem vermögensverwaltenden Bereich der jPdöR zuzurechnen sind.

Die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht ist als Folge der seit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens neu in das EStG aufgenommenen Einkommenstatbestände (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG) und der damit verbundenen 15%igen (bei Zufluss vor dem 01.01.2009 10%igen) Kapitalertragsteuerpflicht (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7b und 7c EStG i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG bzw. § 43a Abs. 1 Nr. 5 und 6 EStG a. F.) erweitert worden.

Die Körperschaftsteuer für diese - dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegenden - Einkünfte ist jedoch gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG durch den Steuerabzug abgegolten. Eine Veranlagung der jPdöR mit ihren außerhalb eines BgA bezogenen, als Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifizierten Einnahmen erfolgt daher nicht.

### 34.2 Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug gem. § 44a Abs. 4 EStG

Durch Vorlage einer Nichtveranlagungsbescheinigung (NV 2 B) kann **bei bestimmten Kapitalerträgen** eine vollständige Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug erfolgen. Dies betrifft u. a.

- Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG)
- Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch oder in ein ausländisches Register eingetragen oder über eine Sammelurkunde oder Teilschuldverschreibung ausgegeben sind (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a EStG)
- Zinsen, deren Schuldner ein inländisches Kreditinstitut ist (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 b EStG)
- Aktienveräußerungserträge (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 EStG)
- Veräußerungserträge aus verzinslichen Wertpapieren (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 10 EStG)

Eine komplette Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug tritt gem. § 44a Abs. 4 Satz 2 EStG auch dann ein, wenn die jPdöR Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG von einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft bezieht (z.B. vGA aufgrund der dauerdefizitären Tätigkeit einer gem. § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG steuerbefreiten Wirtschaftsförderungsgesellschaft).

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Eine Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug ist nicht möglich, soweit die Kapitalerträge in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA anfallen. In dem Antrag auf Ausstellung einer NV-Bescheinigung NV 2 A (vgl. Tz. 38.3) muss die antragstellende jPdöR deshalb bestätigen, dass die Kapitalerträge, für die der Antrag gestellt wird, nicht in einem BgA anfallen.

Ist die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug nach § 44a Abs. 4 EStG aufgrund der verspäteten Vorlage der Nichtveranlagungsbescheinigung missglückt und macht die inländische auszahlende Stelle von der Möglichkeit der Änderung der Steueranmeldung nach § 44a Abs. 5 EStG keinen Gebrauch, wird die Kapitalertragsteuer zur Vermeidung von sachlichen Härten auf Antrag der jPdöR von dem für sie zuständigen Betriebsstättenfinanzamt erstattet<sup>37</sup>.

Zur Erstattung von Kapitalertragsteuer von Erträgen einer jPdöR aus Treuhandskonten oder von Treuhandstiftungen vgl. Rz. 302 des BMF-Schreibens vom 22.12.2009<sup>38</sup>.

**34.3 Reduzierung des Steuerabzugs gem. § 44a Abs. 8 EStG**

Durch das StÄndG 2003 (BStBl I 2003 S. 710) wurde bei inländischen jPdöR, soweit diese nicht im § 44a Abs. 7 EStG benannt sind (§ 44a Abs. 7 EStG betrifft Körperschaften, die gemeinnützigen Zwecken dienen, sowie jPdöR, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dienen), bei bestimmten Kapitalerträgen (insbesondere inländische Gewinnausschüttungen und Dividenden) der Steuerabzug zunächst auf die Hälfte begrenzt (§ 44a Abs. 8 EStG) und betrug folglich 10%. Diese Regelung gilt für Ausschüttungen, die nach dem 31.12.2003 erfolgen.

Bei

- Gewinnausschüttungen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung,
- Dividendenausschüttungen aus Namensaktien nicht börsennotierter Aktiengesellschaften,
- Erträgen aus Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,
- Erträgen aus Genussrechten i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und
- Erträgen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG

kann anteilig vom Steuerabzug Abstand genommen werden.

Bei anderen Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (insbesondere Dividendenerträge aus Aktien börsennotierter Aktiengesellschaften) erfolgt eine anteilige Erstattung der abgeführten Steuerabzugsbeträge<sup>39</sup>.

Durch das UntStRefG vom 14.08.2007 (BGBl. I 2007 S. 1912) wurde § 44a Abs. 8 Satz 1 EStG dahingehend geändert, dass der Steuerabzug nunmehr auf die Höhe von 3/5 begrenzt ist. Ausweislich der Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucksache 16/4841) sollte die Festlegung des Steuersatzes für die endgültige Belastung der inländischen öffentlichen Hand mit Kapitaler-

<sup>37</sup> BMF vom 22.12.2009, BStBl I 2010, S. 94, Rz. 300

<sup>38</sup> BMF vom 22.12.2009, BStBl I 2010, S. 94.

<sup>39</sup> Ab dem VZ 2012 besteht u.U. nach § 44a Abs. 10 EStG die Möglichkeit einer anteiligen Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug auch für Dividendenerträge aus börsennotierten Aktien.



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

tragsteuer auf 15% zeitgleich mit der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes ab 2008 wirksam werden. Da § 44a Abs. 8 EStG gem. § 52a Abs. 16 Satz 1 EStG bereits erstmals für Kapitalerträge anzuwenden sein soll, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2007 zufließen und für diese Kapitalerträge aufgrund der allgemeinen Anwendungsvorschrift des § 52a Abs. 1 EStG noch der alte Steuersatz von 20% gilt, hat der Gesetzgeber noch einen Satz 2 angefügt. Gem. § 52a Abs. 16 Satz 2 EStG ist der Steuerabzug für Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Dividenden), die nach dem 31.12.2007 und vor dem 01.01.2009 zufließen, i. H. v. 3/4 (von 20%) vorzunehmen.

Somit beträgt der Kapitalertragsteuerabzug für inländische Gewinnausschüttungen und Dividenden, die der jPdöR nach dem 31.12.2007 zufließen, 15%.

Zudem wurde der Kreis der betroffenen Kapitalerträge im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 angepasst. So ist § 44a Abs. 8 EStG zukünftig auch u.a. auf Erträge aus typisch stillen Beteiligungen anzuwenden.

Die Regelung gilt nicht für Kapitalerträge im Sinne des § 44a Abs. 8 Satz 1 EStG, die in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA anfallen (§ 44a Abs. 8 Satz 4 i.V.m. Abs. 4 Satz 5 EStG). In den Antrag auf Ausstellung einer NV-Bescheinigung NV 2 A (vgl. Tz. 38.3) wurde deshalb die Abfrage aufgenommen, ob die Kapitalerträge, für die der Antrag gestellt wird, auf Anteile entfallen, die in einem steuerpflichtigen BgA einer jPdöR gehalten werden. Sollte dies der Fall sein, kann eine Bescheinigung gemäß § 44a Abs. 8 EStG **nicht** ausgestellt werden.

Ist die teilweise Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug nach § 44a Abs. 8 EStG aufgrund der verspäteten Vorlage der Nichtveranlagungsbescheinigung missglückt und macht die inländische auszahlende Stelle von der Möglichkeit der Änderung der Steueranmeldung nach § 44a Abs. 5 EStG keinen Gebrauch, wird die Kapitalertragsteuer zur Vermeidung von sachlichen Härten auf Antrag der jPdöR von dem Finanzamt, an das die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde, erstattet<sup>40</sup>.

## **34.4 Gestaltungen zur Vermeidung des Steuerabzugs**

### **34.4.1 Wertpapierleihe**

Zur Vermeidung des hälftigen und definitiv wirkenden 15%igen Kapitalertragsteuerabzugs von Kapitalerträgen (z.B. Gewinnanteilen), deren Anteile von der öffentlichen Hand im vermögensverwaltenden Bereich gehalten werden<sup>41</sup>, wurden sog. Wertpapierdarlehensgeschäfte (auch als Wertpapierleihe bezeichnet) vereinbart. Dabei wurden z.B. Aktien der RWE AG für einen bestimmten Zeitraum von der öffentlichen Hand auf ein Kreditinstitut mit der Verpflichtung übertragen, dass der Entleiher nach Ablauf der vereinbarten Zeit Papiere gleicher Art, Güte und Menge zurückübereignet und für die Dauer der Leihe ein Entgelt (Leihgebühr und Kompensationszahlung) entrichtet. Steuerlich bewirkt die darlehensweise Übertragung der Wertpapiere den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Entleiher. In dem Zeitraum der Übertragung findet dann die Gewinnausschüttung des letzten Wirtschaftsjahres statt.

Zu beachten ist, dass die unentgeltlichen Depotübertragungen im Rahmen des Wertpapier-

<sup>40</sup> BMF vom 22.12.2009, BStBl I 2010, S. 94, Rz. 300a

<sup>41</sup> § 2 Nr. 2 KStG, § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 43 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 EStG

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

leihgeschäftes steuerlich neutral behandelt werden, soweit das Depot führende Kreditinstitut in dem Leihvorgang als Entleiher eingeschaltet ist. Es ist kein Steuerabzug nach § 43 Abs. 1 Satz 4 EStG bzw. keine Meldung nach § 43 Abs. 1 Sätze 5 und 6 EStG an das Betriebsstättenfinanzamt vorzunehmen.

Da die Dividendenerträge während des Übertragungszeitraums dem Entleiher (Kreditinstitut) zustehen und von diesem zu versteuern sind (§ 8b Abs. 7 KStG), vermeidet die jPdöR die Besteuerung der Dividendeneinkünfte mangels wirtschaftlichen Eigentums an den Wertpapieren. Die erhaltene Leihgebühr hat sie ebenfalls nicht zu versteuern, da sie im Rahmen der Vermögensverwaltung erzielt wird.

Durch das UntStRefG 2008 wurde für die Entgelte aus der Wertpapierleihe ein Kapitalertragsteuerabzug mit Abgeltungswirkung eingeführt. Gem. § 2 Nr. 2 a KStG gehören zu den inländischen Einkünften, die eine beschränkte Steuerpflicht der jPdöR begründen, auch die Entgelte aus der Wertpapierleihe. Für diese Entgelte ist gem. § 32 Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG ein Steuerabzug i. H. v. 15% (für Einkünfte, die nach dem 31.12.2007 zufließen) vorzunehmen.

Gem. § 34 Abs. 2a und 13b KStG gilt die beschränkte Steuerpflicht und der Steuerabzug erstmals für Entgelte, die nach dem 17.08.2007 zufließen. Für Einkünfte, die nach dem 17.08.2007 und vor dem 01.01.2008 zufließen, beträgt der Steuersatz 10% (vgl. § 34 Abs. 13b Satz 2 KStG).

**34.4.2 Forderungsforfaitierung**

Eine andere Gestaltung bestand in der Forfaitierung von Ausschüttungsansprüchen. Im Fall der Forfaitierung werden Ansprüche auf Gewinnausschüttungen in genau bezifferter Höhe an eine Bank verkauft. Der Kaufpreis für diese Forderung entspricht dabei dem abgezinsten Ausschüttungsbetrag. Regelmäßig sind Regelungen vorgesehen, nach denen die jPdöR die Ausschüttungsforderung jederzeit zurück erwerben kann und dass die jPdöR für die Kosten der Geltendmachung der Forderung haftet.

Für Entgelte, die nach dem 31.12.2004 zugeflossen sind, wurde ein Kapitalertragsteuerabzug nach §§ 20 Abs. 2 Nr. 2 a), 43 Abs. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG eingeführt, so dass nach diesem Zeitpunkt die genannten Gestaltungen an Attraktivität verloren haben (vgl. Kurz-Info KSt Nr. 005/2006 der OFD Münster).

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

## 35 Rechtsprechung / BMF-Schreiben / Informationen der OFDen

### 35.1 Anhängige BFH-/EuGH-Verfahren

Akten- zeichen	Fundstelle	Rechtsfrage/Vorinstanz
C-92/13	ABI EU C 147 S. 11	Ist Artikel 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten RL dahin auszulegen, dass es als Lieferung gegen Entgelt anzusehen ist, wenn eine Gemeinde ein Gebäude in Gebrauch nimmt, das sie auf eigenem Grund + Boden hat bauen lassen und das sie zu 94 % für ihre Tätigkeiten, die sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt erbringt und zu 6 % für ihre Tätigkeiten als Steuerpflichtige - davon zu 1 % für steuerbefreite Leistungen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen - nutzen wird?
C-55/14	ABI.-EU C 102 S. 23	Handelt es sich bei der Überlassung von Einrichtungen einer Sportinfrastruktur zu ausschließlich fußballerischen Zwecken an bis zu 18 Tagen pro Sportsaison um eine Vermietung von Grundstücken, die nach Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/ 388/EWG von der Steuer befreit ist?
IV R 23/12	EFG 2102 S. 1594	FG Düsseldorf vom 26.03.2012, 6 K 715/09 G: <i>Umfasst der Begriff der Wirtschaftsförderung nur Maßnahmen zur unmittelbaren Förderung unternehmerischer Tätigkeiten? Steht daher einer Personengesellschaft, deren alleinige Gesellschafterin eine Gebietskörperschaft ist, die Gewerbesteuerbefreiung für Wirtschaftsförderungsgesellschaften nicht zu, wenn sie Immobilien an staatliche Verwaltungsstellen vermietet und eine Beteiligung an der Betriebsgesellschaft eines Lokalfunksenders hält? Steht die Wettbewerbsneutralität der Steuerbefreiung bei eigenwirtschaftlichen Tätigkeiten zu marktüblichen Konditionen entgegen?</i>
IR 7/13	EFG 2013 S. 619	Führt die Einbringung eines BgA in eine Kapitalgesellschaft - deren alleinige Gesellschafterin die Trägerkörperschaft des eingebrachten BgA ist - nach § 20 UmwStG a.F. zu einer Auflösung der in den Vorjahren gebildeten Gewinnrücklagen für Zwecke außerhalb des BgA und somit zu Einkünften gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG i.d.F. des StSenkG vom 23.10.2000?
XI R 15/13	EFG 2013, 1525	FG Berlin-Brandenburg, 17.01.2013, 7 K 7132/10: <i>Bleibt der Vorsteuerabzug einer kommunalen Gebietskörperschaft, die einen Anschaffungsgegenstand außerhalb der hoheitlichen Aufgabenerfüllung im gewerblich geprägten Geschäftsbereich zu unternehmerischen Zwecken einsetzt, verwehrt, wenn der Liefergegenstand zu weniger als 10 % für das Unternehmen genutzt wird (sog. unternehmerische Mindestnutzung)? Verstößt die Regelung der unternehmerischen Mindestnutzung gegen Unionsrecht?</i>
XI R 26/13	EFG 2013 S. 1266	FG Münster, 16.04.2013, 15 K 227/10U: <i>Ist eine Landesärztekammer als juristische Person des öffentlichen Rechts hinsichtlich ihrer Tätigkeit im Rahmen der sog. externen Qualitätssicherung bei zugelassenen Krankenhäusern nach § 108 SGB V Unternehmerin i.S. des § 2 UStG?</i>

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<i>I R 52/13</i>	<i>EFG 2013 S. 1509</i>	<i>FG Düsseldorf, 11.06.2013, 6 K 2867/11 KE, F: Sind Sondervergütungen -- hier Avalprovisionen für die Übernahme einer Bürgschaft-- Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft, die als Gewinn eines einzigen nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG anzusehen sind?</i>
<i>VR 1/14</i>	<i>EFG 2014 S. 385</i>	<i>FG Münster, 10.12.2013, 15 K 2774/12 U: Handelt es sich bei der Gebühr für die zweite Leichenschau bei einer Feuerbestattung um einen steuerbaren und steuerpflichtigen Teil einer einheitlichen Dienstleistung oder um einen durchlaufenden Posten?</i>
<i>I R 26/14</i>	<i>EFG 2014 S. 1032</i>	<i>FG Düsseldorf, 18.03.2014, 6 K 3493/11 K: Kann ein strukturell dauerdefizitärer Bäder-BgA Organträger i.S.d. § 14 KStG sein oder bleiben Gewinne aus Beteiligungen bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht unberücksichtigt?</i>

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

## 35.2 Entscheidungen des BFH / EuGH

Datum	Az.	Fundstelle	Entscheidung
10.07.1962	I 164/59 S	BStBl III 1962 S. 448	Unzulässigkeit der Zusammenfassung von BgA mit Hoheitsbetrieben
25.02.1991	GrS 7/89	BStBl II 1991 S. 691	Zusammenfassung von Beteiligungen in Holdinggesellschaften
11.02.1997	I R 161/94	BFH/NV 97 S. 625	Keine Anwendung des § 64 Abs. 2 AO auf BgA
22.07.1999	V R 74/98	BFH/NV 2000 S. 240	Zuschüsse einer Stadt an einen Verkehrsverein gelten nicht als Entgelt für eine steuerbare Leistung, wenn der Zuschuss im allg. Interesse liegt und nicht den Gegenwert für eine bestimmte Leistung darstellt.
17.05.2000	I R 50/98	BStBl II 2001 S. 558	Entgelte für die Nutzung öffentlicher Straßenflächen durch Marktveranstaltungen, mit denen eine Kommune ihren Marktbetrieb belastet, mindern nicht den Gewinn des Marktbetriebes.
27.04.2000	I R 12/98	BFH/NV 2000 S. 1365	Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln für betr. Investitionen in WG des AV erhöhen bei bilanzierenden Stpfl. im Jahr ihrer Gewährung als BE das BV des Zuschussempfängers (Wahlrecht, ob Sofortversteuerung oder Minderung der AK/HK der WG).
20.10.2000	I B 99/99	BFH/NV 2001 S. 334	Das nach Maßgabe der Kapitalausstattungsregelungen der EigVO einem BgA zur Verfügung gestellte Kapital stellt auch dann kein Fremdkapital dar, wenn dafür Darlehenszinsen gezahlt werden.
24.01.2001	I R 13/00	BFH/NV 2001 S. 1047	Ein in der Rechtsform einer GmbH betriebenes Technologiezentrum einer Kommune ist wirtschaftlich nicht in das beherrschende Unternehmen, eine kommunale Versorgungs-GmbH eingegliedert, so dass ein körperschaftsteuerliches Organisationsverhältnis a. F. nicht angenommen werden kann.
27.06.2001	I R 82/00 I R 83/00 I R 84/00 I R 85/00	BStBl II 2001 S. 773	Ein im Bereich der hoheitlichen Abfall- bzw. Abwasserentsorgung errichtetes BKH ist dann dem notwendigen BV eines BgA zuzuordnen, wenn die Beschaffung/der Verkauf der aus den Abfällen/Faulgasen gewonnenen Energie und nicht die Abgabe der Abfälle/Faulgase im Vordergrund steht.
20.12.2001	V R 81/99	BStBl II 2003 S. 213	Investitionszuschüsse eines Landes an einen – in die Erfüllung von gesetzlichen Pflichtaufgaben eingeschalteten - privaten Unternehmer sind Entgelt.
11.04.2002	V R 65/00	BStBl II 2002 S. 782	Umsatzsteuerlich liegt keine Leistung gegen Entgelt vor, soweit ein Gesellschafter aus Gründen, die im Gesellschaftsverhältnis begründet sind, die Verluste seiner Gesellschaft übernimmt, um ihr die weitere Tätigkeit zu ermöglichen.
24.04.2002	I R 20/01	BStBl II 2003 S. 412	Werden WG, die BV eines BgA sind, unentgeltlich in den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft überführt, ist dies nicht als Entnahme sondern als vGA zu beurteilen.
09.10.2002	V R 64/99	BStBl II 2003 S. 375	Auch eine jPdöR kann umsatzsteuerlich Organträger sein, wenn und soweit sie unternehmerisch tätig ist.
27.02.2003	V R 78/01	BStBl II 2004 S. 431	Eine Gemeinde, die aufgrund der Straßenverkehrsordnung Parkplätze durch Aufstellung von Parkscheinautomaten gegen Parkgebühren überlässt, handelt insoweit nicht als Unternehmer i.S.d. UStG.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<b>Datum</b>	<b>Az.</b>	<b>Fundstelle</b>	<b>Entscheidung</b>
09.07.2003	I R 48/02	BStBl II 2004 S. 425	Zinsen für ein Darlehen, das eine Trägerkörperschaft einem BgA gewährt, führen insoweit zu vGA, als die Darlehensmittel eine unzureichende Eigenkapitalausstattung des Betriebs ausgleichen.
18.12.2003	V R 66/01	BFH/NV 2004 S. 985	Mit dem Betrieb einer Kindertagesstätte begründet eine Kommune einen BgA und somit eine unternehmerische Tätigkeit
28.01.2004	I R 87/02	BFH/NV 2004 S. 736	Die Zurverfügungstellung von Ableseergebnissen durch einen BgA an die Trägerkörperschaft führt zu vGA, wenn hierfür kein im Geschäftsverkehr übliches Entgelt verlangt wird.
28.10.2004	V R 19/04	BFH/NV 2005 S. 725	§ 2 Abs. 3 UStG und Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG begründen nicht die Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand, sondern schränken sie ein. Zuerst muss geprüft werden, ob die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG erfüllt sind (zurückverwiesen an FG Niedersachsen, dort noch nicht entschieden).
25.01.2005	I R 63/03	BStBl II 2005 S. 501	Es liegt im Fall der Vermessungs- und Katasterbehörden keine BgA begründende Einschaltung in den wirtschaftlichen Verkehr im Sinne einer privatunternehmerischen Berufs- und Gewerbeausübung vor, wenn eine der öffentlich-rechtlichen Körperschaft zugewiesene Aufgabe durch oder auf Grund Gesetzes auch dazu öffentlich bestellten (beliehenen) Personen des Privatrechts (z.B. öffentl. bestellter Vermessungsingenieur) übertragen werden kann.
06.04.2005	I R 15/04	BStBl II 2006 S. 196	Konzessionsabgaben einer Eigengesellschaft an die Stadt stellen nicht automatisch eine vGA dar, nur weil kein Mindestgewinn erwirtschaftet wurde. Es handelt sich dabei nur um ein Indiz für eine mögliche vGA. Wenn die Konzessionsabgaben dennoch einem Fremdvergleich standhalten und der nicht erreichte Mindestgewinn z.B. auf hohe Abschreibungen oder Finanzierungskosten zurückzuführen ist, liegt keine vGA an die Stadt vor. Das Urteil widerspricht dem BMF-Schreiben vom 09.02.1998, BStBl 1998 I S. 209. Das Urteil ist im BStBl II 2006 S. 196 veröffentlicht und damit anzuwenden.
21.04.2005	V R 11/03	BStBl II 2007 S. 63	Die Übernahme der Betriebsführung des Eisenbahnverkehrs auf zwei defizitären Teilstrecken als nicht bundeseigene Eisenbahn des öffentlichen Verkehrs von der Deutschen Bundesbahn, verbunden mit einer sog. "Starthilfe" der Deutschen Bundesbahn, kann eine steuerbare Leistung des Übernehmers sein.
26.06.2007	C-369/04 C 284/04	UR 2007 S. 613	Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass die Vergabe von Lizenzen wie den Lizenzen für Mobilfunk der dritten Generation, UMTS-Lizenzen genannt, durch die für die Frequenz-zuteilung zuständige nationale Regulierungsbehörde im Wege der Versteigerung der Nutzungsrechte für Telekommunikationsanlagen keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der betreffenden Bestimmung ist und folglich nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fällt.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<b>Datum</b>	<b>Az.</b>	<b>Fundstelle</b>	<b>Entscheidung</b>
11.07.2007	I R 105/05	BStBl II 2007 S. 841	Gewinne eines BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die im ersten Wirtschaftsjahr der Anwendung des neuen Körperschaftsteuerrechts erzielt werden, führen nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG 1997 i.d.F. des StSenkG vom 23.10.2000.
21.08.2007	I R 78/06	BStBl II 2008 S. 317	Einlagen, die eine Trägerkörperschaft ihrem BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit unter Geltung des Anrechnungsverfahrens zum Ausgleich von Verlusten zugeführt hat, erhöhen nicht den Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos.
09.04.2008	I R 68-70/06	NV	
22.08.2007	I R 32/06	BStBl II 2007 S. 961	Das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigenbetriebes in der Rechtsform einer GmbH (hier: das Unterhalten eines Bäderbetriebs) ohne Verlustausgleich und ggf. ohne angemessenen Gewinnaufschlag durch die Gesellschafterin (Trägerkörperschaft) führt regelmäßig zur Annahme einer vGA. (Nichtanwendungserlass vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905)
06.11.2007	I R 72/06	BStBl II 2009 S. 246	Die von einem BgA für die Nutzung öffentlicher Flächen an seine Trägerkörperschaft entrichteten Sondernutzungsentgelte mindern den Gewinn des BgA (Änderung der Rechtsprechung vom 17.05.2000, BStBl II 2001 S. 558).
07.11.2007	I R 52/06	BStBl II 2009 S. 248	Eine öffentliche Toilettenanlage kann einem von einer Stadt als BgA unterhaltenen Marktbetrieb nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen zugeordnet werden. Die hiermit zusammenhängenden Aufwendungen können bei der Gewinnermittlung des Marktbetriebs nicht als BA abgezogen werden.
06.12.2007	V R 42/06	BStBl II 2009 S. 493	1. Voraussetzung für die Annahme einer tauschähnlichen Leistung ist, dass sich zwei entgeltliche Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1999 gegenüberstehen, die lediglich durch die Modalität der Entgeltvereinbarung (Tausch) miteinander verknüpft sind.  2. Überlässt der Auftraggeber dem Auftragnehmer bei ihm, dem Auftraggeber, unentgeltlich angestellte Mitarbeiter lediglich zur Durchführung des konkreten Auftrages (sog. Personalbeistellung), liegt keine sonstige Leistung i.S. des § 3 Abs. 9 UStG 1999 vor.
23.01.2008	I R 18/07	BStBl II 2008 S. 573	1. Verluste, die ein als Regiebetrieb geführter Betrieb gewerblicher Art erzielt, gelten im Verlustjahr als durch die Trägerkörperschaft ausgeglichen und führen zu einem Zugang in entsprechender Höhe im steuerlichen Einlagekonto.  2. Der für einen Betrieb gewerblicher Art festgestellte steuerrechtliche Verlustvortrag ist nicht mit den Einkünften der Trägerkörperschaft aus Kapitalvermögen zu verrechnen.
24.01.2008	V R 12/05	BStBl II 2009 S. 60	Die Überlassung von Standplätzen durch den Veranstalter von Wochenmärkten an die Markthändler kann als einheitliche Vermietungsleistung anzusehen sein (Abgrenzung zu den BFH-Urteilen vom 07.04.1960 (BStBl III 1960 S. 261); vom 25.04.1968 (BStBl II 1969 S. 94). (BMF-Schreiben vom 15.01.2009, BStBl I 2009 S. 69)

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<b>Datum</b>	<b>Az.</b>	<b>Fundstelle</b>	<b>Entscheidung</b>
03.07.2008	V R 40/04	BStBl II 2009 S. 208	<p>1. Eine von einem Bundesland eingerichtete sog. "Milchquoten-Verkaufsstelle", die Anlieferungs-Referenzmengen an Milcherzeuger überträgt, handelt bei dieser Tätigkeit nicht als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts.</p> <p>2. Sie ist nicht verpflichtet, in der Rechnung über die Übertragung der Anlieferungs-Referenzmengen Umsatzsteuer gesondert auszuweisen.</p>
08.10.2008	V R 62/03	BStBl II 2009 S. 321	<p>Die Verbindung des Wasser-Verteilungsnetzes mit der Anlage des Grundstückseigentümers (sog. Legen eines Hausanschlusses) durch ein Wasserversorgungsunternehmen gegen gesondert berechnetes Entgelt fällt unter den Begriff "Lieferungen von Wasser" i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 34 der Anlage zum UStG und ist deshalb mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern, wenn die Anschlussleistung an den späteren Wasserbezieher erbracht wird. (BMF-Schreiben vom 07.04.2009, BStBl I 2009 S. 531)</p>
18.12.2008	V R 38/06	BStBl II 2009 S. 749	<p>1. Bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen kann es an einem Leistungsaustausch fehlen, wenn die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Empfängers allgemein, aus strukturellen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen dient und nicht der Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber ist.</p> <p>2. Bei Leistungen, zu denen sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor.</p> <p>3. Für die Steuerbarkeit einer Leistung ist nicht entscheidend, ob sie letztlich im öffentlichen Interesse liegt. Ein Interesse der Allgemeinheit, das dem Handeln jeder öffentlich-rechtlichen Körperschaft innewohnt, schließt die Identifizierbarkeit des Leistungsempfängers nicht aus. Entscheidend ist nur, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen konkreten Vorteil zieht.</p>



## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Datum	Az.	Fundstelle	Entscheidung
04.06.2009	C-102/08	BFH/NV 2009 S. 1222	<p>1. Die Mitgliedstaaten müssen eine ausdrückliche Regelung vorsehen, um sich auf die in Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage vorgesehene Befugnis berufen zu können, die Tätigkeiten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach Art. 13 oder 28 der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten zu behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.</p> <p>2. Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass die Einrichtungen des öffentlichen Rechts, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nicht nur dann als Steuerpflichtige gelten, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige aufgrund des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 oder 4 zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zulasten ihrer privaten Wettbewerber führen würde, sondern auch dann, wenn sie derartige Verzerrungen zu ihren eigenen Lasten zur Folge hätte.</p>
18.06.2009	V R 4/08	BStBl II 2010 S. 310	<p>1. Übernimmt der Unternehmer für eine Stadt den Betrieb verschiedener Einrichtungen (Tierpark, Schwimmbad und Sportplatz) gegen Übernahme der mit dem Betrieb dieser Einrichtungen verbundenen Verluste (Ausgleichszahlungen), kann es sich entweder um Entgelte der Stadt nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für die gegenüber den Nutzern der Einrichtungen erbrachten Leistungen oder um Entgelte für eine gegenüber der Stadt ausgeführte Betriebsführungsleistung handeln.</p> <p>2. Beruht die wirtschaftliche Eingliederung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG auf Leistungen des Mehrheitsgesellschafters (Organtträger) gegenüber seiner Tochtergesellschaft (Organgesellschaft), müssen entgeltliche Leistungen vorliegen, denen für das Unternehmen der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche Bedeutung zukommt.</p>
20.08.2009	V R 70/05	BFH/NV 2009 S. 2077	Die Bundesrepublik Deutschland kann Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG von der Steuer befreit sind (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken), nur durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung gemäß Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG als Tätigkeiten "behandeln", die diesen juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<b>Datum</b>	<b>Az.</b>	<b>Fundstelle</b>	<b>Entscheidung</b>
20.08.2009	V R 30/06	BStBl II 2010 S. 863	<p>1. Bei richtlinienkonformer Auslegung nach Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmer i.S. von § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 4 KStG, wenn sie Leistungen gegen Entgelt auf privatrechtlicher Grundlage unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie ein privater Wirtschaftsteilnehmer erbringt.</p> <p>2. Die organisatorische Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kann sich daraus ergeben, dass die Geschäftsführer der Organgesellschaft leitende Mitarbeiter des Organträgers sind.</p> <p>3. Für die wirtschaftliche Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG muss eine Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen des Organträgers und der Organgesellschaft bestehen. Stellt der Organträger für eine von der Organgesellschaft bezogene Leistung unentgeltlich Material bei, reicht dies zur Begründung der wirtschaftlichen Eingliederung nicht aus.</p> <p>4. Die wirtschaftliche Eingliederung kann sich auch aus einer Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen verschiedener Organgesellschaften ergeben. Ist die wirtschaftliche Eingliederung zu bejahen, sind Leistungen der Organgesellschaft an den Organträger auch dann als sog. Innenleistung nichtsteuerbar, wenn der Organträger die Leistungen für nicht-unternehmerische Zwecke verwendet.</p>
02.09.2009	I R 20/09	BFH/NV 2010 S. 391	Organträger kann nur ein gewerbliches Unternehmen sein. Diese Voraussetzung erfüllt auch eine Besitz-Kapitalgesellschaft, die bereits vor Begründung der Organschaft unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Gewinnausschüttungen der Betriebsgesellschaft Gewinne erwirtschaftet hätte. Die Ausübung einer originär gewerblichen Tätigkeit ist bei einer Kapitalgesellschaft nicht erforderlich.
19.11.2009	V R 29/08	BFH/NV 2010 S. 701	<p>1. Überträgt die öffentliche Hand Schwimmbäder an einen Privaten und zahlt diesem auf Grunde eines gegenseitigen Vertrages Betriebskostenzuschüsse für die Aufrechterhaltung des öffentlichen Badebetriebes, liegt darin ein steuerbarer Leistungsaustausch.</p> <p>2. NV: Unerheblich ist, ob die für die Gemeinde übernommene Aufgabe bei dieser eine Pflichtaufgabe oder freiwillige Aufgabe darstellt und ob der Zuschussgeber bewirkt, dass der Empfänger hiermit seinen Gesellschaftszweck verwirklicht.</p> <p>3. NV: Ein Betriebskostenzuschuss für den Betrieb von Schwimmbädern ist nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern.</p>
03.02.2010	I R 8/09	BStBl II 2010 S. 502	Gesetzliche Krankenversicherungen unterhalten einen Betrieb gewerblicher Art, wenn sie ihren Mitgliedern private Zusatzversicherungsverträge vermitteln und dafür von den privaten Krankenversicherungen einen Aufwendungsersatz erhalten.

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Datum	Az.	Fundstelle	Entscheidung
17.03.2010	XI R 17/08	BFH/NV 2010 S. 2359	Eine Gemeinde, die sich als Gegenleistung für die Übereignung eines mit Werbeaufdrucken versehenen Fahrzeugs (Werbemobil) verpflichtet, dieses für die Dauer von fünf Jahren in der Öffentlichkeit zu bewegen, ist Unternehmerin. Dies gilt auch dann, wenn die in Abschn. 23 Abs. 4 UStR 2005 genannte Umsatzgrenze von 30.678 € nicht erreicht wird.
15.04.2010	V R 10/09	BFH/NV 2010 S. 1574	<p>1. Dem Begriff der "Vermögensverwaltung" kommt umsatzsteuerrechtlich für die Unternehmerstellung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts durch einen "Betrieb gewerblicher Art" keine Bedeutung zu.</p> <p>2. Gestattet eine Universität als juristische Person des öffentlichen Rechts durch privatrechtlichen Vertrag das Aufstellen von Automaten gegen Entgelt, erbringt sie als Unternehmer steuerbare und steuerpflichtige Leistungen (richtlinienkonforme Auslegung von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG entsprechend Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG).</p> <p>3. Überlässt die Universität auf öffentlich-rechtlicher Rechtsgrundlage Personal und Sachmittel gegen Entgelt, ist sie Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (richtlinienkonforme Auslegung von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG entsprechend Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG).</p>
03.12.2010	V B 35/10	BFH/NV 2011 S. 462	Es ist nicht klärungsbedürftig, dass bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, die einen oder mehrere Betriebe gewerblicher Art betreibt, Umsatzsteuerbescheide ausschließlich an die Körperschaft und nicht an den Betrieb gewerblicher Art zu richten sind, da allein die Körperschaft Träger von Rechten und Pflichten sein kann und das Unternehmen nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG die gesamte berufliche und gewerbliche Tätigkeit eines Unternehmers umfasst.
12.01.2011	I R 112/09	BStBl II 2012 S. 601	<p>1. Der Verlustabzug setzt voraus, dass der Steuerpflichtige, der den Verlust erlitten hat, mit dem Steuerpflichtigen identisch ist, dessen Einkommen durch den Verlustabzug gemindert werden soll. Hieran mangelt es, wenn ein BgA im Wege der "Gesamtrechtsnachfolge" nach landesrechtlichen Vorschriften auf eine rechtsfähige Anstalt öffentlichen Rechts übergeht.</p> <p>2. Ein nicht ausgenutzter Verlustabzug geht nur dann auf den Rechtsnachfolger über, wenn dies eine Norm ausdrücklich bestimmt. Das UmwStG ordnet bei der Umwandlung bestehender Eigenbetriebe einer Gemeinde in eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts gemäß § 113a Abs.1 Satz 1 NGO den Übergang der Verluste nicht an.</p> <p>3. Der Übergang eines BgA in eine Anstalt öffentlichen Rechts stellt gewerbesteuerrechtlich einen Betriebsübergang im Ganzen dar.</p>
09.02.2011	I R 47/09	BFH/NV 2011 S. 1257	Öffentlich-rechtliche Versorgungseinrichtungen sind auch mit denjenigen gewerblichen Einkünften von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer befreit, die sie aus den gesetzlich erlaubten Anlagen ihres Vermögens erzielen.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<b>Datum</b>	<b>Az.</b>	<b>Fundstelle</b>	<b>Entscheidung</b>
02.03.2011	XI R 65/07	BFH/NV 2011 S. 1454	Ein kommunaler Zweckverband in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, der eine Wasserversorgungsanlage zur Förderung und Abgabe von Trink- und Gebrauchswasser betreibt, ist bei richtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 3 und 5 KStG Unternehmer.
03.03.2011	V R 23/10	BStBl II 2012 S. 74	<p>1. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist Unternehmer, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die sich aus ihrer Gesamtbetätigung heraushebt (richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG 1999 i.V.m. § 4 KStG entsprechend Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG).</p> <p>2. Handelt sie dabei auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, kommt es für ihre Unternehmereigenschaft auf weitere Voraussetzungen nicht an. Übt sie ihre Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage z.B. durch Verwaltungsakt aus, ist sie Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.</p> <p>3. Eine Gemeinde, die einen Marktplatz sowohl für eine steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit als auch als Straßenbaulastträger für hoheitliche Zwecke verwendet, ist aus den von ihr bezogenen Leistungen für die Sanierung des Marktplatzes zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt.</p> <p>4. Auf die Vorsteueraufteilung für Leistungsbezüge, die einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers dienen, ist § 15 Abs. 4 UStG 1999 analog anzuwenden.</p>
14.03.2011	I R 40/10	BStBl II 2012 S. 281	<p>1. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts in eine Tochtergesellschaft eingelegt hat, sind bei dieser mit dem Teilwert und nicht mit den Anschaffungskosten anzusetzen.</p> <p>2. Die infolge der Einlage aufgrund Anteilsvereinigung entstehenden Grunderwerbsteuern erhöhen weder den Teilwert der eingelegten Anteile noch sind sie den bereits vorher gehaltenen (Alt-)Anteilen als nachträgliche Anschaffungs-(neben)kosten zuzurechnen.</p>
10.11.2011	V R 41/10	BFH/NV 2012 S. 670	<p>1. Gestattet eine Gemeinde gegen Entgelt die Nutzung einer Sporthalle und Freizeithalle, ist sie gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 KStG als Unternehmer tätig, wenn sie ihre Leistung entweder auf zivilrechtlicher Grundlage oder --im Wettbewerb zu Privaten-- auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbringt.</p> <p>2. Gleiches gilt für die entgeltliche Nutzungsüberlassung der Halle an eine Nachbargemeinde für Zwecke des Schulsports. Auch eine sog. Beistandsleistung, die zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts gegen Entgelt erbracht wird, ist steuerbar und bei Fehlen besonderer Befreiungstatbestände steuerpflichtig.</p>

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Datum	Az.	Fundstelle	Entscheidung
14.11.2011	XI B 66/11	BFH/NV 2012 S. 534	<i>Umsatzsteuerbarkeit der Zahlungen einer Stadt für die Personalübernahme durch einen anderen Unternehmer – Geschäftsveräußerung im Ganzen</i>
16.11.2011	I R 108/09	BStBl II 2013 S. 328	<p>1. Die Auflösung von Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen der Trägerkörperschaft. Dies gilt auch für Gewinne des BgA, die im ersten Jahr der Geltung des KStG i.d.F. des StSenkG vom 23. Oktober 2000 erwirtschaftet wurden. Die Annahme, der Gewinn des BgA und die Einkünfte aus Kapitalvermögen würden gleichzeitig erzielt, gilt nicht für einen nach den Eigenbetriebsgesetzen der Länder geführten BgA (Abgrenzung zum Senatsurteil vom 11. Juli 2007 I R 105/05, BFHE 218, 327, BStBl II 2007, 841).</p> <p>2. Gewinne eines als Eigenbetrieb geführten BgA, deren Überführung in den allgemeinen Haushalt noch nicht beschlossen wurde und die auch nicht ohne einen entsprechenden Beschluss tatsächlich an die Trägerkörperschaft zur allgemeinen Verwendung geleistet wurden (vGA), führen noch nicht zu Einkünften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002, sondern gelten als den Rücklagen zugeführt.</p> <p>3. In die Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 sind --von Kapitalherabsetzungen abgesehen-- sämtliche Transferleistungen des Eigenbetriebs an seine Trägerkörperschaft, die nicht auf der Grundlage eines steuerlich anzuerkennenden (fiktiven) gegenseitigen Vertrages erbracht werden, einzubeziehen. Allein der Ausschüttungsbeschluss führt zu einem Abfluss der entsprechenden Leistung beim BgA und damit zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos.</p> <p>4. Der Kapitalertragsteuer werden sachverhaltsbezogen nur einzelne Einkünfte unterworfen. Das FG kann daher nicht im Wege der Saldierung einen in einem Kapitalertragsteuerbescheid nicht enthaltenen Sachverhalt erfassen.</p>
01.12.2011	V R 1/11	BFH/NV 2012 S. 534	<p>1. Eine Gemeinde, die nicht auf privatrechtlicher, sondern auf hoheitlicher Grundlage Stellplätze für PKW in einer Tiefgarage gegen Entgelt überlässt, handelt als Unternehmer und erbringt steuerpflichtige Leistungen, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 KStG).</p> <p>2. Eine derartige Wettbewerbsverzerrung liegt auch vor, wenn eine Gemeinde Stellplätze zwar nach §§ 45, 13 StVO öffentlich-rechtlich auf einer öffentlich-rechtlich gewidmeten "Straße" überlässt, es sich hierbei jedoch um Flächen einer Tiefgarage handelt (Änderung der Rechtsprechung).</p> <p>3. Zur Bestimmung des Begriffs der "größeren Wettbewerbsverzerrungen".</p>

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Datum	Az.	Fundstelle	Entscheidung
31.01.2012	I R 1/11	BStB. II 2012 S. 694	Leistet eine GmbH an ihre Gesellschafterin (Gemeinde) Konzessionsabgaben („Wasser“), die preisrechtliche Höchstsätze überschreiten, liegen insoweit vGA vor.
14.03.2012	XI R 8/10	BFH/NV 2012 S. 1667	Errichtet eine Gemeinde eine Stromleitung zur Förderung eines in der Gemeinde ansässigen Gewerbebetriebs und zur weiteren elektrischen Erschließung des Gemeindegebiets, die einem Energieversorger unentgeltlich überlassen wird, hat sie hieraus keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug
03.04.2012	I R 22/11	BFH/NV 2012 S. 1334	1. Eine Gebietskörperschaft begründet einen BgA, wenn sie das Duale System entgeltlich berät oder diesem Kosten für die Beratung der Endverbraucher oder für die Reinigung der Container-Stellflächen in Rechnung stellt(Rn.10).  2. Die Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit als BgA oder als hoheitliche Tätigkeit zu werten ist, hängt nicht davon ab, ob sich die juristische Person des öffentlichen Rechts bei ihrem Handeln des Privatrechts oder des öffentlichen Rechts bedient. Maßgeblich ist vielmehr allein, ob sie eine wirtschaftliche Leistung erbringt, die in gleicher Weise auch von privaten Anbietern erbracht wird oder werden könnte.
12.07.2012	I R 106/10	BStBl II 2012 S. 837	Von einer Kommune betriebene Kindergärten sind unbeschadet des Rechtsanspruchs von Kindern ab dem vollendeten dritten Lebensjahr auf Förderung in Tageseinrichtungen nach § 24 SGB VIII keine Hoheitsbetriebe, sondern Betriebe gewerblicher Art.
08.08.2012	I B 9/12	BFH/NV 2013 S. 83	Die Gewinnerzielungsabsicht eines Wasser- und Bodenverbands ist auch dann nach dem tatsächlichen Ergebnis seines Wirtschaftens zu beurteilen, wenn sein Wirtschaften nach kommunalrechtlicher oder satzungsmäßiger Vorgabe nicht auf eine Gewinnerzielung hin ausgerichtet ist
27.11.2012	IV B 64/12	BFH/NV 2013 S. 514	Bei Beteiligung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft ist diese Körperschaft selbst und nicht einer ihrer BgA Beteiligten des Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Personengesellschaft
08.11.2012	V R 15/12	BStBl II 2013 S. 455	Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Überlassung von Grundstücken im Rahmen von Ausgleichsmaßnahmen nach dem BNatSchG - Begriff der "Vermietung von Grundstücken"
30.01.2013	I R 35/11	BStBl II 2013 S. 560	Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist ungeachtet unterjähriger Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto auf den zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellten positiven Bestand des Kontos begrenzt
06.02.2013	I R 62/11	BStBl II 2013 S. 954	Ist eine sog. Kostenüberdeckung nach Maßgabe öffentlich-rechtlicher Vorschriften in der folgenden Kalkulationsperiode auszugleichen (Rückgabe der Kostenüberdeckung durch entsprechende Preiskalkulation der Folgeperiode), liegt eine rückstellungsfähige ungewisse Verbindlichkeit vor

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

21.02.2013	VR 10/12	BFH/NV 2013 S. 1635	Bei dauerhafter Überlassung eines Grundstücks als Grünausgleichsfläche liegt keine Vermietung oder Verpachtung i.S.d. § 4 Nr. 12 UStG vor.
22.08.2013	VR 19/09	BFH/NV 2014 S. 278	§ 15 Abs. 4 Satz 1 UStG ist insoweit unionsrechtskonform, als die dort vorgesehene Aufteilung von Vorsteuerbeträgen für nach § 15a UStG berichtigungspflichtige Vorsteuerbeträge gilt. Der Ausschluss des Umsatzschlüssels durch den Flächenschlüssel nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG verstößt nicht gegen Unionsrecht, da ein objektbezogener Flächenschlüssel nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes ermöglicht als der auf die Gesamtumsätze des Unternehmens bezogene Umsatzschlüssel nach Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG
11.09.2013	IR 77/11	BFH/NV 2014 S. 105	Bei einem als Regiebetrieb geführten BgA führt ein nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelter Jahresverlust auch dann unmittelbar zu einem entsprechenden Zugang im Einlagekonto, wenn der Betrieb seinen Gewinn durch Vermögensvergleich ermittelt und soweit der Verlust auf sog. Buchverlusten (z.B. Abschreibungen) beruht
27.11.2013	IR 17/12	BFH/NV 2014 S. 984	1. Eine Eigengesellschaft (hier: GmbH) einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (hier: Landkreis) kann nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 und § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG 2002 steuerbegünstigt sein. Das gilt auch, soweit sie in die Erfüllung hoheitlicher Pflichtaufgaben der Trägerkörperschaft (hier: Durchführung des bodengebundenen Rettungsdiensts) eingebunden ist. 2. Stehen kommunale Trägerkörperschaft und Eigengesellschaft in vertraglichen Leistungsbeziehungen, ist es als begünstigungsschädliche Gewinnausschüttung i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO anzusehen, wenn die Eigengesellschaft für die von ihr zu erbringenden Leistungen ein Entgelt erhält, das einem Fremdvergleich (in Gestalt des Kostenausgleichs zzgl. eines marktüblichen Gewinnaufschlags) nicht standhält. Die Voraussetzungen des § 58 Nr. 2 AO sind in diesem Fall nicht erfüllt.
13.02.2014	VR 5/13	BFH/NV 2014 S. 1159	1. Vermietet eine Gemeinde Standflächen bei einer Kir- mesveranstaltung auf zivilrechtlicher Grundlage, handelt sie als Unternehmerin (§ 2 Abs. 3 Satz 1 UStG). 2. Die Standplatzvermietung ist im vollen Umfang gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei.
07.05.2014	VR 1/10	BFH/NV 2014 S. 1177	1. Bei der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes richtet sich die Vorsteueraufteilung im Regelfall nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel. 2. Vorsteuerbeträge sind aber dann nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen.

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

## 35.3 BMF-Schreiben

§§	Körperschaftsteuer
	Verlustrausgleich bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemeinnütziger Körperschaften BMF-Schreiben vom 19.10.1998 (BStBl I 1998 S. 1423)
	Abziehbarkeit von Konzessionsabgaben bei öffentlichen Versorgungsbetrieben BMF-Schreiben vom 09.02.1998 (BStBl I 1998 S. 209) und vom 27.09.2002 (BStBl I 2002 S. 940)
	Folgen aus dem BFH-Urteil vom 22.08.2007 (BStBl II 2007 S. 961) für die Besteuerung der wirtschaftlichen Tätigkeiten der öffentlichen Hand BMF-Schreiben vom 07.12.2007 (BStBl I 2007 S. 905)
	Anwendungsfragen zu den Regelungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts BMF-Schreiben vom 12.11.2009 (BStBl I 2009 S. 1303)
	Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts BMF-Schreiben vom 11.12.2009 (BStBl I 2009 S. 1597)
	Gewinnermittlung bei Betrieben gewerblicher Art; Auswirkungen der Doppik und anderer außersteuerlicher Buchführungspflichten auf die Gewinnermittlungsart BMF-Schreiben vom 03.01.2013 (Az. IV C 2 – S 2706/09/10005)
	<i>Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile</i> BMF-Schreiben vom 27.11.2013, BStBl. I 2014, 1615
	<i>Steuerliche Ankerennung inkongruenter Gewinnausschüttungen</i> BMF-Schreiben vom 17.12.2013, BStBl. I 2014, 63

§§	Einkommensteuer
	Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG; BgA als Schuldner der Kapitalerträge BMF-Schreiben vom 11.09.2002 (BStBl I 2002 S. 935)
	Anwendungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG; Änderung der Rdnrn. 23 und 24 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002 (BStBl I 2002 S. 935) BMF-Schreiben vom 08.08.2005 (BStBl I 2005 S. 831)
	Anwendungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG BMF-Schreiben vom 09.08.2005 (IV B 7-S 2706a-5/05)
	Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) Satz 4 EStG; Gewinne steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen BMF-Schreiben vom 10.11.2005 (BStBl I 2005 S. 1029)
	Ertragsteuerliche Behandlung von Baukostenzuschüssen bei Energieversorgungsunternehmen BMF-Schreiben vom 27.05.2003 (BStBl I 2003 S. 361)
	Öffentlich Private Partnerschaften (ÖPP); Ertragsteuerliche Behandlung im Zusammenhang mit A-Modellen BMF-Schreiben vom 04.10.2005 (BStBl I 2005 S. 916)



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

	<i>Öffentliche Private Partnerschaften (ÖPP); Passivierungsmöglichkeiten für Instandhaltungsverpflichtungen BMF-Schreiben vom 27.05.2013 (BStBl I 2013 S. 722</i>
--	---

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<b>§§</b>	<b>Umsatzsteuer</b>
§ 2	Sog. Einschalterlasse bei Übertragung von abfallrechtlichen Entsorgungspflichten auf Dritte und Einschaltung von Unternehmen in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben BMF-Schreiben vom 27.12.1990 (BStBl I 1991 S. 81) und vom 10.12.2003 (BStBl I 2003 S. 785)
§ 10 Abs. 1	Umsatzsteuerliche Behandlung von Deponiegebühren BMF-Schreiben vom 11.02.2000 (BStBl I 2000 S. 360)
§ 15	Umsatzsteuerliche Behandlung von Erschließungsmaßnahmen BMF-Schreiben vom 31.05.2002 (BStBl I 2002 S. 631)
§§ 3 Abs. 9a Nr. 1, 15	Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks als unentgeltliche Wertabgabe BMF-Schreiben vom 13.04.2004 (BStBl I 2004 S. 469)
	Public-Private-Partnerships (PPP) im Bundesfernstraßenbau BMF-Schreiben vom 03.02.2005 (BStBl I 2005 S. 414)
§§ 3, 3a, 5, 13b	Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz oder von Elektrizität und damit zusammenhängende sonstige Leistungen BMF-Schreiben vom 01.08.2005 (BStBl I 2005 S. 849)
§ 12 Abs. 2 Nr. 8a	Ermäßigter Steuersatz für Leistungen der Zweckbetriebe von Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO) BMF-Schreiben vom 09.02.2007 (BStBl I 2007 S. 218)
§ 12 Abs. 2 Nr. 9	Steuersatz auf Umsätze aus der Verabreichung von Heilbädern; Konsequenzen aus dem BFH-Urteil vom 12. Mai 2005, V R 54/02 (BStBl II 2007 S. 283) BMF-Schreiben vom 20.03.2007 (BStBl I 2007 S. 307)
§ 2 Abs. 3	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der entgeltlichen Erteilung von Auszügen aus dem Liegenschaftskataster BMF-Schreiben vom 28.01.2008 (BStBl I 2008 S. 382)
§ 15 Abs. 4	Vorsteuerabzug bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden, die sowohl zur Erzielung vorsteuerunschädlicher als auch vorsteuerschädlicher Umsätze verwendet werden BMF-Schreiben vom 30.09.2008 (BStBl I 2008 S. 896)
§ 3	Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken BMF-Schreiben vom 16.10.2008 (BStBl I 2008 S. 949)
§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a)	Anwendung des BFH-Urteils vom 24. Januar 2008, V R 12/05 (Einheitliche Vermietungsleistung) BMF-Schreiben vom 15.01.2009 (BStBl I 2009 S. 69)
§ 12 Abs. 2 Nr. 1	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Legens von Hauswasseranschlüssen BMF-Schreiben vom 07.04.2009 (BStBl I 2009 S. 531)

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<b>§§</b>	<b>Umsatzsteuer</b>
§ 4 Nr. 14	Einführungsschreiben zu § 4 Nr. 14 UStG in der ab 01.01.2009 geltenden Fassung BMF-Schreiben vom 26.06.2009 (BStBl I 2009 S. 756)
§ 3a	Ort der sonstigen Leistung (§ 3a UStG); Anpassung der Abschnitte 3a.1 , 3a.2 , 3a.5 , 3a.6 , 3a.7 , 3a.9 , 13b.1 und 27a.1 UStAE an die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 mit Wirkung vom 1. Juli 2011 BMF-Schreiben vom 10.06.2011 (BStBl I 2011 S. 583)
§ 15 Abs. 1b	Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken ab dem 1. Januar 2011 (§ 15 Abs. 1b UStG) BMF-Schreiben vom 22.06.2011 (BStBl I 2011 S. 597)
§ 12 Abs. 2 Nr. 9	Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG für Leistungen aus der Bereitstellung von Kureinrichtungen BMF-Schreiben vom 02.08.2011 (BStBl I 2011 S. 754)
§§ 15, 15a	Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 9. Dezember 2010, V R 17/10, vom 12. Januar 2011, XI R 9/08, vom 13. Januar 2011, V R 12/08, vom 27. Januar 2011, V R 38/09 und vom 3. März 2011, V R 23/10 (BStBl 2012 II S. 53, 58, 61, 68 und 74) BMF-Schreiben vom 02.01.2012 (BStBl I 2012 S. 60)
§§ 15, 15a	Verlängerung der Nichtbeanstandungsregelung des BMF-Schreibens vom 2. Januar 2012 - IV D 2 - S 7300/11/10002 (2011/1014846), BStBl I S. 60, zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 9. Dezember 2010, V R 17/10, vom 12. Januar 2011, XI R 9/08, vom 13. Januar 2011, V R 12/08, vom 27. Januar 2011, V R 38/09, und vom 3. März 2011, V R 23/10 BMF-Schreiben vom 24.04.2012 (BStBl I 2012 S. 533)
	<i>Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Erschließungsmaßnahmen; BFH-Urteile vom 20. Dezember 2005, V R 14/04, BStBl 2012 II S. 424, vom 9. November 2006, V R 9/04, BStBl 2007 II S. 285, vom 22. Juli 2010, V R 14/09, BStBl 2012 II S. 428, und vom 13. Januar 2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61 BMF-Schreiben vom 07.06.2013 ( BStBl I 2012 S. 621)</i>
§ 2 Abs. 2 UStG	<i>Umsatzsteuerrechtliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG – organisatorische Eingliederung BMF-Schreiben vom 07.03.2013, BStBl I 2013 S. 333 Übergangsfrist verlängert mit BMF-Schreiben vom 11.12.2013, BStBl I 2013, 1625</i>
	<i>Voranmeldungszeitraum bei Wegfall der Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft BMF-Schreiben vom 09.04.2013, BStBl I 2013 S. 517</i>
§ 13b UStG	<i>Änderungen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) BMF-Schreiben vom 19.09.2013, BStBl I 2013 S. 1212</i>
	<i>Vordruckmuster für den Nachweis für Wiederverkäufer von Erdgas und/oder</i>

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

	<i>Elektrizität für Zwecke der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers BMF-Schreiben vom 19.09.2013, BStBl I 2013 S. 1217</i>
§ 9 UStG	<i>Ausübung einer Option bei angenommener Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 9 Abs. 1 UStG) BMF-Schreiben vom 23.10.2013, BStBl. I 2013 S. 1304</i>
§§ 14, 14a UStG	<i>Ausstellung von Rechnungen - Änderungen der §§ 14, 14a UStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz BMF-Schreiben vom 25.10.2013, BStBl I 2013 S. 1305</i>
§ 10 UStG	<i>Leistungsbeziehungen bei der Abgabe werthaltiger Abfälle BMF-Schreiben vom 21.11.2013, BStBl I 2013 S. 1584</i>
	<i>Trennung der Entgelte bei Abgabe mehrerer unterschiedlich zu besteuender Leistungen zu einem pauschalen Gesamtverkaufspreis BMF-Schreiben vom 28.11.2013, BStBl I 2013 S. 1594</i>
§ 15 UStG	<i>Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen nach § 15 Abs. 1 UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 7. Juli 2011, V R 41/09, V R 42/09 und V R 21/101 sowie vom 19. Juli 2011, XI R 29/10, XI R 21/10 und XI R 29/09 BMF-Schreiben vom 02.01.2014, BStBl I 2014 S. 119</i>
§ 3a UStG	<i>Ort von sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (insbesondere Windparks) BMF-Schreiben vom 28.02.2014, BStBl I 2014 S. 279</i>
§ 15 UStG	<i>Vorsteuerabzug aus allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens - BFH-Urteil vom 24. April 2013, XI R 25/10 BMF-Schreiben vom 10.04.2014, BStBl. I 2014 S. 802</i>
§ 2 Abs. 2 UStG	<i>Nichtunternehmer als Teil eines Organkreises (Konsequenzen der EuGH-Urteile vom 9. April 2013, C-85/11, und vom 25. April 2013, C-480/10); Konsequenzen des BFH-Urteils vom 8. August 2013, V R 18/13, sowie der Beschlüsse vom 11. Dezember 2013, XI R 17/11, BStBl 2014 II S. 417, und XI R 38/12, BStBl 2014 II S. 428; Änderung der Regelungen zur organisatorischen Eingliederung in Abschnitt 2.8 UStAE BMF-Schreiben vom 05.05.2014, BStBl I 2014, 820</i>
§ 15 UStG	<i>Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei (teil-)unternehmerisch verwendeten Fahrzeugen BMF-Schreiben vom 05.06.2014, BStBl I 2014, 896</i>
§ 1 Abs. 1 UStG	<i>Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Sponsorings aus Sicht des Sponsors BMF-Schreiben vom 25.07.2014, BStBl. I 2014, 1114</i>
§ 10 Abs. 1 UStG	<i>Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Photovoltaik- und KWK-Anlagen Abschaffung des Eigenverbrauchsbonus nach § 33 Abs. 2 EEG durch die EEG-Novelle zur Photovoltaik 2012 BMF-Schreiben vom 19.09.2014, BStBl. I 2014, 1287</i>

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

**35.4 Informationen der OFDen**

Die nachstehende Übersicht enthält eine Zusammenstellung der Kurz-Informationen und Verfügungen der OFDen Rheinland und Münster, die sowohl die Besteuerung der jPdöR als auch deren Obliegenheiten betreffen.

**Für den Bereich Ertragsteuern:**

<b>Stichwort</b>	<b>Thema</b>	<b>Datum / Az.</b>
<b>Steuerliches Einlagekonto</b>	Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos bei BgA	Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 19.08.2004 S 2706 - 101 - St 133 (K) S 2706 A - St 134 (D) S 2836-6-St 13-33 (MS)
<b>Kapitalertragsteuer</b>	Kapitalertragsteuer bei Forderungsforfaitierung jPdöR	Kurzinfo KSt Nr. 005/2006 der OFD MS S 2712-3-St 13-33
<b>Unbundling</b>	Zweifelsfragen im Zusammenhang mit dem Legal Unbundling	Kurzinfo KSt Nr. 006/2006 der OFD MS S 2706-119-St 13-33
<b>Sportstätten</b>	Betrieb von Sportstätten durch jPdöR als BgA	Kurzinfo KSt Nr. 002/2007 der OFD MS S 2706-47-St 13-33
<b>Steuerliches Einlagekonto</b>	Einlagen zur Verlustabdeckung unter Geltung des Anrechnungsverfahrens	Kurzinfo KSt Nr. 005/2008 der OFD MS S 2836-6-St 13-33

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

<b>Stichwort</b>	<b>Thema</b>	<b>Datum / Az.</b>
<b>Verdeckte Gewinn-ausschüttung</b>	Auswirkungen des BFH-Urteils vom 22.08.2007 (I R 32/06) auf die Besteuerung der öffentlichen Hand	Verfügung der OFDen Rheinland und Müns-ter vom 21.08.2008 S 2742-1013-St 134 (Rhld) S 2742-196-St 13-33 (MS)
<b>Kapitalertrag-steuer</b>	§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG erstmalige Anwendung	Verfügung der OFDen Rheinland und Müns-ter vom 03.09.2008 S 2706a-1000-St 134 S 2706a-107-St 13-33 (MS)
<b>Kapitalertrag-steuer</b>	Zufluss i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG bei BgA „Mitunternehmerschaft“	Verfügung der OFDen Rheinland und Müns-ter vom 17.07.2009, aktualisiert am 05.09.2011 S 2706a-1001-St 134 (Rhld) S 2706a-107-St 13-33 (MS)
<b>BgA „Auftragsfor-schung“</b>	Beurteilungseinheit für die Annahme eines BgA „Auftragsforschung“	Verfügung der OFDen Rheinland und Müns-ter vom 28.09.2009 S 2706-1032-St 134 (Rhld) S 2706-73-St 13-33 (MS)
<b>Verdeckte Gewinn-ausschüttung</b>	§ 8 Abs. 7 KStG – rückwirkende Anwendung	Verfügung der OFDen Rheinland und Müns-ter vom 22.01.2010 S 2706-1015-St 134 (Rhld) S 2706-136-St 13-33 (MS)
<b>BgA</b>	BgA der Handwerkskammer, Kreishandwer-kerschaften und Innungen	Verfügung der OFDen Rheinland und Müns-ter vom 15.07.2010 S 2706-1035-St 134 (Rhld) S 2706-70-St 13-33 (MS)

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Stichwort	Thema	Datum / Az.
<b>BgA „Auftragsforschung“, Steuerbefreiung</b>	Auswirkungen einer Vermögensanlage in einem BgA auf die Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG	Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 18.08.2010 S 2720-1000-St 134 (Rhld) S 2706-73-St 13-33 (MS)
<b>Einbringung in AöR</b>	Umwandlung/Einbringung eines BgA in eine AöR	Kurzinfo KSt Nr. 05/2011 der OFD Münster S 2706-101-St 13-33
<b>Verpachtung von BgA</b>	Verpachtung eines BgA – Entgeltlichkeit; Entgeltlichkeit der Verpachtung Betriebsaufspaltungsfällen	Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 27.04.2011 S 2706-1033-St 133 (Rhld) S 2706-40-St 13-33 (MS)
<b>Zusammenfassung von BgA</b>	Kriterien für die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art wegen enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung von einigem Gewicht nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG	Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 27.04.2011 S 2706-1039-St 133 (Rhld) S 2706-151-St 13-33 (MS)
<b>Gewinnermittlung des BgA</b>	<i>Gewinnermittlung bei betrieben gewerblicher Art „Sponsoring“ der kommunen</i>	<i>Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 02.01.2012</i> <i>S 2706 – 1037 – St 134 (Rhld)</i> <i>S 2706 – 54 – St 13-33 (Ms)</i>
<b>Kapitalertragsteuer</b>	<i>Steuerliche Behandlung der Weiterleitung von Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto durch eine zwischengeschaltete juristische Person des öffentlichen Rechts</i>	<i>Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 11.07.2012</i> <i>S 2750a - 1002 - St 134 (Rhld)</i> <i>S 2750a - 216 - St 13 – 33(Ms)</i>
<b>BgA</b>	<i>Ertragsteuerliche Behandlung der Entsorgung von Abfall aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen durch jPdÖR</i>	<i>Verfügung der OFD-NRW vom 21.05.2014</i> <i>S 2706 - 2014/0014 - St 153</i>

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Für den Bereich Umsatzsteuer:

<b>Stichwort</b>	<b>Thema</b>	<b>Datum / Az.</b>
<b>Betrieb gewerblicher Art</b>	Unentgeltliche Leistungen eines Wasserversorgungsunternehmens an die Gemeinde für Zwecke der Abwassergebührenerhebung	Kurzinfo USt Nr. 001/2001 der OFD Münster S 7208-118-St 11-32
<b>Betrieb gewerblicher Art</b>	Dienstleistungen der Landesforstverwaltungen und der Landwirtschaftskammern für Waldbesitzer	Kurzinfo USt Nr. 006/2001 der OFD Münster S 7106-53-St 11-32
<b>Sportanlagen</b>	Gesetzliche Übergangsregelung für Alt-Sportanlagen	Kurzinfo USt Nr. 009/2002 und Nr. 06/2004 der OFD Münster S 7168-28-St 11-32
<b>Vorsteuerabzug nach „Seeling-Urteil“ des EuGH</b>	Umsatzsteuerliche Behandlung der privaten/hoheitlichen Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes	Kurzinfo USt Nr. 004/2004 der OFD Münster S 7109-1-St 11-32
<b>Forstämter</b>	Umsatzbesteuerung der Leistungen der Forstämter in NRW ab dem VZ 2004	Kurzinfo USt Nr. 007/2004 der OFD Münster S 7106-53-St 11-32
<b>Pensionspferdehaltung</b>	Pensionspferdehaltung durch gemeinnützige Körperschaften	Kurzinfo USt Nr. 008/2005 der OFD Münster S 7233-24-St 11-32
<b>Integrationskurse</b>	Beurteilung der Integrationskurse nach dem Zuwanderungsgesetz	Kurzinfo USt Nr. 001/2006 der OFD Münster S 7179-24-St 44-32



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<b>Stichwort</b>	<b>Thema</b>	<b>Datum / Az.</b>
<b>Eigenjagdverpachtung</b>	Eigenjagdverpachtungen durch jPdöR – Folgen des EuGH-Urteils vom 26.05.2005 C 43/04 – Stadt Sundern	Kurzinfo USt Nr. 20/2006 der OFD Münster S 7410-1003-St 44-32
<b>Gründungswettbewerbe</b>	Umsatzsteuerliche Beurteilung von Preisgeldern aus Gründungswettbewerben	Kurzinfo USt Nr. 03/2008 der OFD Münster S 7200-110-St 44-32
<b>Heilbehandlungsleistungen</b>	Neuregelung der Umsatzsteuerbefreiung von Heilbehandlungsleistungen nach § 4 Nr. 14 UStG zum 1. Januar 2009	Kurzinfo USt Nr. 05/2009 der OFD Münster S 7170-35-St 44-32
<b>Hauswasseranschlüsse</b>	Umsatzsteuerliche Behandlung des Legens von Hauswasseranschlüssen	Kurzinfo USt Nr. 06/2009 der OFD Münster S 7221-27-St 44-32
<b>Umsatzbesteuerung sonstiger Leistungen</b>	Umsatzbesteuerung sonstiger Leistungen, die ab dem 01.07.2011 von im Ausland ansässigen Unternehmen an inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeführt werden	Kurzinfo USt Nr. 013/2011 der OFD Münster S 7117-60-St 44-32

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

**36 Fachliteratur**

<b>Verfasser</b>	<b>Fundstelle</b>	<b>Thema</b>
Dipl. Betr.-wirt F. Liedke, Dr. K-H. Brüggemann	Finanzwirtschaft 11/1996 S. 253 ff	Die Besteuerung der Gemeinden und ihrer Betriebe gewerblicher Art
Dr. Martin Strahl	Finanz-Rundschau 17/1998 S. 761 ff	Steuerliche Aspekte der wirtschaftlichen Betätigung von Hochschulen
Dr. Hans-Friedrich Lange	DStZ 6/2000 S. 200 ff	Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts
Dipl.-Kfm. Steffen Urban	DStR 48/2000 S. 2025 ff	Neuregelungen der Unternehmenssteuerreform für die Ertragsbesteuerung der jPdöR
Dipl.-Kfm. Hauke Thieme	Finanz-Rundschau 2000 S. 1074 ff	Änderungen bei der Besteuerung jPdöR und Lösungsansätze zur Steueroptimierung
Prof. Dr. W. Kessler, Dipl.-Vw. T. Fritz, Dipl.-Kfm. Ch. Gastl	Betriebs-Berater 2001 S. 961 ff	Ertragsteuerliche Behandlung wirtschaftlicher Betätigungen von jPdöR
RA Philipp Thouet	DStZ 4/2002 S. 91 ff	Die Besteuerung der Organisationen des Handwerks
Dipl.-Kfm. P. Storg, Dipl.-Kfm. L. Vierbach	Betriebs-Berater 2003 S. 2098 ff	Eine kritische Bestandsaufnahme zur Besteuerung der öffentlichen Hand bei Organisationsprivatisierungen
Dr. Christian Gastl	DStZ 10/2007 S. 316 ff	Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – Aktuelle Beratungsschwerpunkte –
Dr. L. Kronthaler	DStR 6/2007 S. 227 ff	Wird die Besteuerung öffentlicher Einrichtungen künftig von deren Konkurrenten getrieben?

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<b>Verfasser</b>	<b>Fundstelle</b>	<b>Thema</b>
Prof. Dr. M. Orth	Finanzrundschau 7/07 S. 326 ff	Einkünfte von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und BgA ohne Gewinnerzielungsabsicht
Dipl.-Finw. Bernd Leippe, Dipl.-Kfm., Dipl.-Bw Uwe Baldauf	DStZ 3/2009 S. 67 ff.	Änderungen beim kommunalen steuerlichen Querverbund nach dem Jahress-teuergesetz 2009
Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Joachim Schiffers	GmbH-StB 3/2009 S. 67 ff.	Betriebe gewerblicher Art und Eigen-gesellschaften, gesetzliche Festschrei-bung des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009 und BFH-Rechtsprechung zur Kapitalertragsteuer
Erich Pinkos	DStZ 4/2010 S. 96 ff.	Erläuterungen zum BMF-Schreiben zum steuerlichen Querverbund
Dipl.-Finw. Bernd Leippe	DStZ 4/2010 S. 106 ff.	Das BMF-Anwendungsschreiben zum steuerlichen Querverbund aus der Sicht der kommunalen Praxis
Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 4/2010 S. 119 ff.	BMF vom 12.11.2009 zum kommunalen Querverbund nach dem JStG 2009 - Übergangsregelung
Dipl.-Finw., Steuerberater Horst Eversberg, Dipl.-Kfm., Dipl.-Bw. Uwe Baldauf	DStZ 10/2010 S. 358 ff.	Gesetzliche Regelung der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach dem JStG 2009
Dipl.-Kfm., Dipl.-Bw. Uwe Baldauf	DStZ 1-2/2011 S. 35 ff.	Kommunale Hoheitsbetriebe im Steuerfokus – Verfängliche Abgrenzungsprobleme richtig einschätzen und geeignete Gestaltungspotenziale wohl bedacht ausnutzen

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Verfasser	Fundstelle	Thema
<i>Dipl.-Finw. Thomas Meurer</i>	<i>NWB 2011, 62</i>	<i>Umsatzsteuerliche Behandlung von Ganztagschulen – Schulspeisung und Betreuung umsatzsteuerfrei?</i>
<i>Dipl.-Finw. Bernd Leippe</i>	<i>DStZ 2011, 369 (Teil I) DStZ 2011, 401 (Teil II)</i>	<i>Steuerliche Aspekte der kommunalen Wirtschaftsförderung</i>
<i>Dipl.-Kfm. Dr. Peter Storg</i>	<i>DStZ 2011, 784</i>	<i>Die Beteiligung von jPdöR an Personengesellschaften</i>
<i>Dipl.-Finw. Thomas Meurer</i>	<i>DStR 2011, 2183</i>	<i>Zuordnung und Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Gebäuden</i>
<i>Prof. Dr. Joachim Schiffers</i>	<i>DStZ 2012, 528</i>	<i>Ertragsteuerliche Behandlung des Schulschwimmens in einem kommunalen Bad</i>
<i>Dipl.-Finw. Bernd Leippe, Dipl.-Kfm. Uwe Baldauf</i>	<i>DStZ 2012, 283</i>	<i>Steuerrechtliche Behandlung der interkommunalen Kooperation</i>
<i>Dipl.-Finw. Horst Eversberg</i>	<i>DStZ 2012, 278</i>	<i>Steuerwirksame Verrechnung von Gewinnen und Verlusten der Städte und Gemeinden durch Betriebe gewerblicher Art als Organträger</i>
<i>Dr. Thorsten Boos</i>	<i>DStZ 2012, 267</i>	<i>Änderungen beim Vorsteuerabzug teilunternehmerisch genutzter kommunaler Schwimmbäder unter besonderer Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 02.01.2012</i>
<i>Dipl.-Kfm. Thomas Carl</i>	<i>NWB 2012, 1586</i>	<i>Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel – BFH erweitert unternehmerische Tätigkeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts</i>
<i>Dr. Martin Strahl</i>	<i>KÖSDI 2012, 17988</i>	<i>Neues für Gemeinnützige und für Körperschaften des öffentlichen Rechts</i>

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

<i>Verfasser</i>	<i>Fundstelle</i>	<i>Thema</i>
<i>Dipl-Finw. Harald Bott, Dr. Christian Gastl</i>	<i>DStZ 2012, 570</i>	<i>Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer: Neue Ausrichtung nach alten Maßstäben</i>
<i>RA Marc Tepfer</i>	<i>KommP 2012, 212</i>	<i>Das Einlagemodell als kleiner Querverbund</i>
<i>Prof. Dr. Michael Kloepfer</i>	<i>AbfallR 2012, 261</i>	<i>Zur Entwicklung des Kreislaufwirtschafts- und Abfallrechts in der BRD</i>
<i>Dr. Holger Thärichen</i>	<i>AbfallR 2013, 18</i>	<i>Die Überlassungspflicht für Gewerbeabfälle nach dem neuen Kreislaufwirtschaftsgesetz und der Gewerbeabfallverordnung</i>
<i>Dipl.Kffr.-Dipl.Vw. Anne-Katharina Keyser</i>	<i>KStZ 2013, 47</i>	<i>Kommunale Kindergärten im Steuerrecht – Eine Bestandsaufnahme nach dem Urteil des BFH vom 12.07.2012 (I R 106/10)</i>
<i>Ass.jur. Andreas Meyer, RA/StB Eike Christian Westermann</i>	<i>BB 2012, 1629</i>	<i>Das Handeln auf privatrechtlicher Grundlagen und die zwingende Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand</i>
<i>StB Monika Welter, RA Peter Ballwieser</i>	<i>DStR 2013, 1492</i>	<i>BFH zu Rückstellungen für Kostenüberdeckungen – Auswirkungen auf Mehrerlösabschöpfung, periodenübergreifender Saldierung und Regulierungskonto?</i>
<i>Dipl.-Vw./-Bw./-Hdl. Martin Kronawitter</i>	<i>ZKF 2013, 247</i>	<i>Besteuerung von Gewinnausschüttungen bei Gemeinden nach Einführung der Steuerpflicht von Streubesitzdividenden</i>
<i>Dipl.-Finw.Harald Bott, Prof.Dr. Joachim Schiffers</i>	<i>DStZ 2013, 886</i>	<i>Betrieb gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer: Fiktiver Gewinntransfer i.S.d.§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG</i>

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

<i><b>Verfasser</b></i>	<i><b>Fundstelle</b></i>	<i><b>Thema</b></i>
<i>Dipl.-Finw. Hans-Jürgen Rang, Dipl.-Kfm. Uwe Baldauf</i>	<i>DStZ 2014, 38 (Teil I) DStZ 2014, 68 (Teil II)</i>	<i>Besteuerung kommunaler Sportstätten und Schwimmbäder sowie vergleichbarer Einrichtungen</i>
<i>Dipl.-Finw. Thomas Meurer</i>	<i>MwStR 2014, 49</i>	<i>Alle (zwei) Jahre wieder: BMF regelt den UStAE zum Vorsteuerabzug grundlegend neu</i>
<i>Dipl.-Finw. Andreas Fiand</i>	<i>KStZ 2014, 43</i>	<i>Das BFH-Urteil vom 11.09.2013 – I R 77/13 und die Entscheidung der Finanzverwaltung zur Behandlung des Einlagekontos bei Regiebetrieben</i>
<i>Dipl.-Finw. Thomas Meurer</i>	<i>NWB 2014, 980</i>	<i>Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen bei gemischt genutzten Gebäuden – Kein objektbezogener Bestandsschutz für „Altobjekte“</i>
<i>Dipl.-Finw. Thomas Meurer</i>	<i>DStZ 2014, 501</i>	<i>Vorsteuerabzug/-berichtigung sowie Vorsteueraufteilung aus der Sicht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts auf dem neuesten Stand</i>
<i>Dipl.-Bw./-Vw./-Hdl. Martin Kronawitter</i>	<i>ZKF 2014, 169</i>	<i>Steuerliches Einlagekonto und Kapital- ertragsteuer bei defizitären, nicht privilegierten Betrieben gewerblicher Art</i>
<i>Prof. Dr. Joachim Schiffers</i>	<i>DStZ 2014, 675</i>	<i>Beteiligung ein jPdöR an einer Personengesellschaft: Besteuerung als BgA, Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer</i>

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts****37 Linksammlung**

Mit der nachstehend begonnenen Linksammlung werden Webseiten benannt, die für die Besteuerung der jPdöR wichtige Hintergrundinformationen bieten.

Die vorgeschlagenen Links führen teilweise zu Internetseiten von anderen Anbietern und stellen deren eigene Veröffentlichungen dar. Ich bitte zu beachten, dass der Inhalt der dort veröffentlichten Beiträge nicht zwingend mit der Verwaltungsmeinung übereinstimmen muss.

Sollten Gesetzestexte über das Internet abgerufen werden, so ist die Vollständigkeit, Richtigkeit und Aktualität des Textes zu überprüfen.

Sofern einige der aufgeführten Links nicht mehr funktionieren oder sofern die Aufnahme weiterer Links für sinnvoll gehalten wird, bitte ich um entsprechende Nachricht.

<b>Titel</b>	<b>Link</b>
Bundesgesetze	<a href="http://www.gesetze-im-internet.de/index.html">http://www.gesetze-im-internet.de/index.html</a>
Landesgesetze und Verordnungen	<a href="http://www.rechts-links.com">http://www.rechts-links.com</a>
Gemeinschaftsprojekt „Kommunaler Bürgerhaushalt“	<a href="http://www.buergerhaushalt.nrw.de/">http://www.buergerhaushalt.nrw.de/</a>
Aktuelle BMF-Schreiben	<a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_54/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/node.html">http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_54/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/node.html</a>
Verband kommunaler Unternehmen	<a href="http://www.vku.de/">http://www.vku.de/</a>
Ernst & Young - Hochschulnewsletter	<a href="#">Branche - Government &amp; Public Sector - Hochschulkompetenzteam - Ernst &amp; Young - Deutschland</a>
Ernst & Young – Public Services Newsletter	<a href="#">Branche - Government &amp; Public Sector - Home - Ernst &amp; Young - Deutschland</a>
Steuern in Forschung und Praxis e. V. (Uni Freiburg)	<a href="#">TAX Net &gt; Besteuerung von Hochschulen: Home</a>

## 38 Anlagen

### 38.1 Anlage 1: Beispiel zur Spartenrechnung

Das Beispiel entspricht dem Beispiel zu Tz. 15.2.2.

#### VZ 09:

Die in 2009 gegründete Eigengesellschaft (Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG sind erfüllt) betreibt im Veranlagungszeitraum 2009 ein Theater mit einem Verlust von 30. Weiterhin ist Gesellschaftszweck der Eigengesellschaft die Energieversorgung, mit der ein Überschuss von 100 erzielt wird, die Unterhaltung des ÖPNV mit einem Verlust von 120 sowie eines Schulschwimmbads mit einem Verlust von 40, die Hausmüllentsorgung mit einem Gewinn von 10, die Grundstücksverwertung mit einem Gewinn von 30 und der strukturell dauerdefizitäre Messebetrieb mit einem Verlust von 20.

#### VZ 10:

Die Eigengesellschaft erweitert ihren Gesellschaftszweck um die Wasserversorgung (Gewinn im VZ 10: 60). Darüber hinaus betreibt sie noch ein zweites Theater mit einem Gewinn von 80, sowie den Fremdenverkehrsbetrieb mit einem Anlaufverlust von 50 (keine strukturell dauerdefizitäre Tätigkeit). Ansonsten erzielt sie die gleichen Ergebnisse wie im VZ 09.

Im Folgenden wird die Lösung anhand des Vordrucks „Anlage Spartenentrennung / Anlage ÖHK“ dargestellt. Auf den Abdruck des Vordrucks „Anlage Spartenübersicht“ sowie des Vordrucks „KSt 1 A“ wurde aus Vereinfachungsgründen verzichtet. Da die Anlage ÖHG (Nr. 733/020) bei der Gewerbesteuer im Wesentlichen dem System der Anlage Spartenentrennung / ÖHK entspricht, wurde auch insoweit auf einen beispielhaften Abdruck verzichtet.

Ein weiteres Beispiel enthält die Startverfügung für das KSt-Programm 2009 vom 23.04.2010 unter Punkt 2.10, vgl.

[http://isys/verwaltung/org\\_it/software/fachprogramme/daadv/fach030/anweisungen/index.html](http://isys/verwaltung/org_it/software/fachprogramme/daadv/fach030/anweisungen/index.html).



Finanzamt		<b>Anlage zur Spartenentrennung 2009</b> für Gesellschaften i. S. des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG und bei Gesellschaften oder BgA, die Organträger solcher Gesellschaften sind				<input type="checkbox"/> zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A <input checked="" type="checkbox"/> zum Körperschaftsteuerbescheid			
Bezeichnung der Körperschaft						Laufende Nr. der Anlage			
Steuernummer									
<b>Ziele Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 31 Abs. 1, § 8 Abs. 1 KStG)</b>									
1 Laufende Nummer und Kurzbezeichnung der Sparte lt. Zeile 1 der Anlage Spartenübersicht		Sparte-Nr. 1	Sparte-Nr. 2	Sparte-Nr. 3	Sparte-Nr. 4				
		Schulswimmbad	Theater	Energieversorgung	Hausmüllentsorgung				
				ÖPNV	Grstcksverwertung				
					Messebetrieb				
Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte aufgegliedert auf die einzelnen Sparten entsprechend der Berechnungs- reihenfolge der Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A (umfangreichere Er- mittlungen bitte auf besonderem Blatt vornehmen, bei mehr als 4 Sparten bitte weitere Anlagen ÖHK verwenden)		Zeilen-Nr. lt. Vordr. KSt 1 A	Betrag lt. der in Sparte 1 bezeich- neten Zeile des Vordrucks KSt 1 A Summe €	Je Sparte(n) €					
		1	2	3	4	5	6		
2	Steuerbilanzgewinn / -verlust	20	-70	-40	-30	-20	20		
3	Nicht abzugsfähige Aufwendungen	29							
4	vGA Messebetrieb	27	20				20		
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12	Gesamtbetrag der Einkünfte	67	-50	-40	-30	-20	40		
13	aus dem Betrag der Zeile 12: Negative Gesamtbeträge der Einkünfte der einzelnen Sparten i. S. des § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG (Übertrag des Betrages lt. Spalte 2 in Zeile 68 der Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A)		-90	-40	-30	-20			
14	aus dem Betrag der Zeile 12: Positive Gesamtbeträge der Einkünfte der einzelnen Sparten i. S. des § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG		40				40		

Anlage ÖHK – Dez. 2009

Zeile	Ermittlung des abziehbaren Verlustes und des Verlustvortrags (§ 31 Abs. 1, § 8 Abs. 1, Abs. 4 und Abs. 9, § 8c KStG, § 10d EStG)	Summe	Sparte-Nr. 1	Sparte-Nr. 2	Sparte-Nr. 3	Sparte-Nr. 4
		€	€	€	€	€
		1	2	3	4	5
15	Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.2008					
16	Im Fall der Abspaltung: Davon ab: Verringerung des verbleibenden Verlustvortrags bei der übertragenden Körperschaft (§ 15 Abs. 3 UmwStG, § 16 UmwStG)					
17	Davon ab: Nicht zu berücksichtigender Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 Satz 1 bis 3 KStG 2006 (ggf. i. V. mit §§ 2 Abs. 4, 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG)					
18	Davon ab: Nicht zu berücksichtigender Verlustabzug nach § 8c KStG (ggf. i. V. mit §§ 2 Abs. 4, 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG) (bitte auf besonderem Blatt erläutern)					
19	Dazu: Steuerlicher Verlust 2009 (Beträge lt. Zeile 13)	90	40	30	20	
20	Davon ab: Verlustrücktrag auf das Einkommen 2008, höchstens negativer Betrag lt. Spalte 2 Zeile 12 und insgesamt höchstens 511.500 €, anteilig verteilt auf die Sparten mit rückträgsfähigen Verlusten <input checked="" type="checkbox"/> Kein Verlustrücktrag					
21	Zwischensumme	90	40	30	20	
22	Abzug des Verlustvortrags in 2009: Positiver Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparten im Veranlagungszeitraum 2009 (Beträge lt. Zeile 14)	40				40
23	Davon ab: In den Spalten 3 bis 6: jeweils niedrigerer Betrag aus Zeile 21 oder 22, höchstens 1 Mio. € (je Sparte); In der Spalte 2: Summe der Beträge aus Spalten 3 bis 6					
24	Zwischensumme	40				40
25	Verbleibender Verlustvortrag (Betrag lt. Zeile 21 abzgl. Betrag lt. Zeile 23)	90	40	30	20	
26	In den Spalten 3 bis 6: Betrag lt. Zeile 25, höchstens 60 % vom Betrag lt. Zeile 24; In der Spalte 2: Summe der Beträge aus Spalten 3 bis 6					
27	Insgesamt vorzunehmender Verlustabzug (Summe der Beträge lt. Zeilen 23 und 26; Betrag lt. Spalte 2 übertragen nach Zeile 70a des Vordrucks KSt 1 A)					
28	Verbleibender Verlustvortrag für die Sparte zum 31. 12. 2009 (Betrag lt. Zeile 21 abzgl. Betrag lt. Zeile 27)	90	40	30	20	

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Finanzamt

Ort, Datum

Steuernummer

Straße

Bei Rückfragen bitte angeben.

Finanzverwaltung NRW 48124 Münster

Auskunft erteilt

Telefon

Zimmer

### Bescheid

über die gesonderte Feststellung der verbleibenden  
Verlustvorträge in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG  
zum 31.12.2009

#### A. Feststellung

Zum 31.12.2009 werden nach § 8 Abs. 9 KStG i. V. mit § 10d EStG und § 8 Abs. 1 KStG die  
verbleibenden Verlustvorträge auf die in Zeile 28 des Vordrucks Anlage ÖHK

für die Sparten mit den Nummern 1, 2, 3

(jeweils lt. Zeile 1 des Vordrucks Anlage Spartenübersicht)

ausgewiesenen Beträge in Euro festgestellt. Die Anlage ÖHK und die Anlage Spartenübersicht sind  
Bestandteile dieses Bescheides.

#### B. Begründung und Nebenbestimmungen

#### C. Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen den Feststellungsbescheid ist der Einspruch gegeben. Der Einspruch ist jedoch  
ausgeschlossen, soweit dieser Bescheid einen Verwaltungsakt ändert oder ersetzt, gegen den ein  
zulässiger Einspruch oder (nach einem zulässigen Einspruch) eine zulässige Klage, Revision oder  
Nichtzulassungsbeschwerde anhängig ist. In diesem Fall wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand  
des Rechtsbehelfsverfahrens.

Der Einspruch ist bei dem oben bezeichneten Finanzamt schriftlich einzureichen oder zur  
Niederschrift zu erklären.

Die Frist für die Einlegung des Einspruchs beträgt einen Monat. Sie beginnt mit Ablauf des Tages,  
an dem Ihnen dieser Bescheid bekannt gegeben worden ist. Bei Zusendung durch einfachen Brief  
oder Zustellung mittels Einschreiben durch Übergabe gilt die Bekanntgabe mit dem dritten Tag nach  
Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Bescheid zu einem späteren Zeitpunkt  
zugegangen ist. Bei Zustellung durch Zustellungsurkunde oder durch Einschreiben mit Rückschein  
oder gegen Empfangsbekenntnis ist Tag der Bekanntgabe der Tag der Zustellung.

KSt 10/11 F - Berechnungsbogen / Feststellungsbescheid Verlustvortrag in Fällen des § 8 Abs. 9 KStG  
Nr. 742/042-V1001 (03.10) OFD Rh St 13

Seite 1

#### D. Wichtige Hinweise

Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid sowohl des Körperschaftsteuerbescheides des  
darauf folgenden Jahres als auch eines auf den Schluss des darauf folgenden Jahres ergehenden  
Bescheides über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge in den Fällen des § 8  
Abs. 9 KStG (Folgebescheid). Ein auf diesem Feststellungsbescheid beruhender Folgebescheid kann  
nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid getroffenen  
Feststellungen unzutreffend seien. Einwendungen gegen diese Feststellungen können nur durch  
Einspruch gegen diesen Feststellungsbescheid innerhalb der Rechtsbehelfsfrist geltend gemacht  
werden.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Hinweise zum VZ 2009:

Da es sich um eine Kapitalgesellschaft handelt, auf die § 8 Abs. 9 KStG anzuwenden ist, ist zunächst in Zeile 10a des Vordrucks „KSt 1 A“ die Kz 11.68 mit dem Wert 1 anzuweisen.

Gem. § 8 Abs. 9 Satz 2 KStG ist der Gesamtbetrag der Einkünfte für jede Sparte gesondert zu ermitteln. Ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte darf nicht mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d EStG abgezogen werden (§ 8 Abs. 9 Satz 4 KStG). Die Ermittlung der einzelnen Gesamtbeträge der Einkünfte erfolgt personell in den Zeilen 2 - 12 des Vordrucks „Anlage Spartenentrennung / Anlage ÖHK“. Im Beispielsfall dürfen die Verluste der Sparten 1, 2 und 3 nicht mit dem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparte 4 verrechnet werden. Diese Verrechnung wird durch die Eintragung der Summe der negativen Gesamtbeträge der Einkünfte i. H. v. 90 in die Kz 15.75 (Zeile 68 des Vordrucks KSt 1 A) unterbunden. Die Kz 15.75 ist immer in Verbindung mit der Kz 11.68 anzuweisen; ggf. ist der Wert "0" einzutragen.

Ein Verlustrücktrag ist nicht möglich, da die GmbH erst in 2009 gegründet wurde. Dementsprechend besteht auch kein verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.2008.

Die Verlustvorträge, die in Zeile 28 der Anlage ÖHK ermittelt wurden, sind personell mit dem "Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG zum 31.12.2009" (KSt 10 / 11 F) gem. § 8 Abs. 9 Satz 8 KStG festzustellen. Die Anlagen ÖHK und Spartenübersicht sind dem Bescheid immer beizufügen, auch wenn sich keine Abweichungen zu der von der Steuerpflichtigen eingereichten Anlage ergeben. Für die Akten ist der "Berechnungsbogen über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG zum 31.12.2009" mit der entsprechenden Verfügung auszufüllen.

Finanzamt		<b>Anlage</b> <b>zur Spartenentrennung 2010</b> für Gesellschaften i. S. des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG (auch soweit Organgesellschaft) und bei Gesellschaften oder BgA, die Organträger solcher Gesellschaften sind		<input type="checkbox"/> zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A <input checked="" type="checkbox"/> zum Körperschaftsteuerbescheid <input type="checkbox"/> zum Verlustfeststellungsbescheid			
Bezeichnung der Körperschaft				Laufende Nr. der Anlage 1			
Steuernummer							
<b>Ziele Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 31 Abs. 1, § 8 Abs. 1 KStG)</b>							
Sparte-Nr. 1		Sparte-Nr. 2		Sparte-Nr. 4		Sparte-Nr. 5	
Schulschwimmbad		Theater		Hausmüll, Fremden-		Energieversorgung	
				verkehr, Grstoksver-		ÖPNV	
				wertung, Messebetrieb		Wasserversorgung	
Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte aufgegliedert auf die einzelnen Sparten entsprechend der Berechnungs- reihenfolge der Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A (umfangreichere Er- mittlungen bitte auf besonderem Blatt vornehmen, bei mehr als 4 Sparten bitte weitere Anlagen ÖHK verwenden)		Zeilen-Nr. lt. Vordr. KSt 1 A	Betrag lt. der in Spalte 1 bezeich- neten Zeile des Vordrucks KSt 1 A Summe €	je Sparte(n)			
		1	2	3	4	5	6
2	Steuerbilanzgewinn / -verlust	20	20	-40	50	-30	40
3	Nicht abzugsfähige Aufwendungen	29					
4	vGA Messebetrieb	27	20			20	
5							
6							
7							
8							
9							
10							
11							
12	Gesamtbetrag der Einkünfte	67	40	-40	50	-10	40
13	aus dem Betrag der Zeile 12: Negative Gesamtbeträge der Einkünfte der einzelnen Sparten i. S. des § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG (Übertrag des Betrages lt. Spalte 2 in Zeile 68 der Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A)		-50	-40		-10	
14	aus dem Betrag der Zeile 12: Positive Gesamtbeträge der Einkünfte der einzelnen Sparten i. S. des § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG		90		50		40

Anlage ÖHK - Nov. 2010

Zeile	Ermittlung des abziehbaren Verlustes und des Verlustvortrags (§ 31 Abs. 1, § 8 Abs. 1, Abs. 4 und Abs. 9, § 8 c KStG, § 10 d EStG)	Summe	Sparte-Nr. 1	Sparte-Nr. 2	Sparte-Nr. 4	Sparte-Nr. 5
		€	€	€	€	€
		1	2	3	4	5
15	Zum 31. 12. 2009 gesondert festgestellter verbleibender Verlustvortrag für die Sparten 1-5	70	40	30		
16	Im Fall der Abspaltung: Davon ab: Verringerung des verbleibenden Verlustvortrags bei der Übertragenden Körperschaft (§ 15 Abs. 3 UmwStG, § 16 UmwStG)					
17	Davon ab: Nicht zu berücksichtigender Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 Satz 1 bis 3 KStG 2006 (ggf. i. V. mit §§ 2 Abs. 4, 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG)					
18	Davon ab: Nicht zu berücksichtigender Verlustabzug nach § 8c KStG (ggf. i. V. mit §§ 2 Abs. 4, 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG) (bitte auf besonderem Blatt erläutern)					
19	Dazu: Negativer Gesamtbetrag der Einkünfte 2010 (Beträge lt. Zeile 13)	50	40		10	
20	Davon ab: Verlustrücktrag auf die positiven Gesamtbeträge der Einkünfte der Sparten im Veranlagungszeitraum 2009 (höchstens 511.500 € je Sparte) <input type="checkbox"/> Kein Verlustrücktrag	10			10	
21	Zwischensumme	110	80	30	0	
22	Abzug des Verlustvortrags in 2010: Positiver Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparten im Veranlagungszeitraum 2010 (Beträge lt. Zeile 14)	90		50		40
23	Davon ab: In den Spalten 3 bis 6: jeweils niedrigerer Betrag aus Zeile 21 oder 22, höchstens 1 Mio. € (je Sparte); In der Spalte 2: Summe der Beträge aus Spalten 3 bis 6	30		30		
24	Zwischensumme	60		20		40
25	Verbleibender Verlustvortrag (Betrag lt. Zeile 21 abzgl. Betrag lt. Zeile 23)	80	80			
26	In den Spalten 3 bis 6: Betrag lt. Zeile 25, höchstens 60 % vom Betrag lt. Zeile 24; In der Spalte 2: Summe der Beträge aus Spalten 3 bis 6					
27	Insgesamt vorzunehmender Verlustabzug (Summe der Beträge lt. Zeilen 23 und 26; Betrag lt. Spalte 2 übertragen nach Zeile 70a des Vordrucks KSt 1 A)	30		30		
28	Verbleibender Verlustvortrag für die Sparte zum 31. 12. 2010 (Betrag lt. Zeile 21 abzgl. Betrag lt. Zeile 27)	80	80			

Nur vom Finanzamt auszufüllen:  
Diese Anlage ist Bestandteil des  
☐ Körperschaftsteuerbescheides  
☐ Verlustfeststellungsbescheides



Stempel des Finanzamts



Finanzamt		<b>Anlage zur Spartenentrennung 2010</b> für Gesellschaften i. S. des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG (auch soweit Organgesellschaft) und bei Gesellschaften oder BgA, die Organträger solcher Gesellschaften sind		<input type="checkbox"/> zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A <input checked="" type="checkbox"/> zum Körperschaftsteuerbescheid <input checked="" type="checkbox"/> zum Verlustfeststellungsbescheid	
Bezeichnung der Körperschaft				Laufende Nr. der Anlage	
Steuernummer				2	
<b>Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 31 Abs. 1, § 8 Abs. 1 KStG)</b>					
1 Laufende Nummer und Kurzbezeichnung der Sparte lt. Zeile 1 der Anlage Spartenübersicht		Sparte-Nr. 3		Sparte-Nr.	Sparte-Nr.
		Energieversorgung			
		ÖPNV			
<b>Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte</b> aufgliederung auf die einzelnen Sparten entsprechend der Berechnungsreihenfolge der Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A (umfangreichere Ermittlungen bitte auf besonderem Blatt vornehmen, bei mehr als 4 Sparten bitte weitere Anlagen ÖHK verwenden)		Zeilen-Nr. Vorl. KSt 1 A	Betrag lt. der in Spalte 1 bezeichneten Zeile des Vordrucks KSt 1 A Summe €	je Sparte(n)	
		1	2	€ 3	€ 4
2 Steuerbilanzgewinn / -verlust		20			
3 Nicht abzugsfähige Aufwendungen		29			
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12 Gesamtbetrag der Einkünfte		67			
aus dem Betrag der Zeile 12: Negative Gesamtbeträge der Einkünfte der einzelnen Sparten i. S. des § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG (Übertrag des Betrages lt. Spalte 2 in Zeile 68 der Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A)					
13					
aus dem Betrag der Zeile 12: Positive Gesamtbeträge der Einkünfte der einzelnen Sparten i. S. des § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG					
14					

Zeile	Ermittlung des abziehbaren Verlustes und des Verlustvortrags (§ 31 Abs. 1, § 8 Abs. 1, Abs. 4 und Abs. 9, § 8 c KStG, § 10 d EStG)	Summe	Sparte-Nr. 3	Sparte-Nr.	Sparte-Nr.	Sparte-Nr.
		€	€	€	€	€
		1	2	3	4	5
15	Zum 31. 12. 2009 gesondert festgestellter verbleibender Verlustvortrag für die Sparten		20	20		
16	Im Fall der Abspaltung: Davon ab: Verringerung des verbleibenden Verlustvortrags bei der Übertragenden Körperschaft (§ 15 Abs. 3 UmwStG, § 16 UmwStG)					
17	Davon ab: Nicht zu berücksichtigender Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 Satz 1 bis 3 KStG 2006 (ggf. i. V. mit §§ 2 Abs. 4, 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG)					
18	Davon ab: Nicht zu berücksichtigender Verlustabzug nach § 8c KStG (ggf. i. V. mit §§ 2 Abs. 4, 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG) (bitte auf besonderem Blatt erläutern)					
19	Dazu: Negativer Gesamtbetrag der Einkünfte 2010 (Beträge lt. Zeile 13)					
20	Davon ab: Verlustrücktrag auf die positiven Gesamtbeträge der Einkünfte der Sparten im Veranlagungszeitraum 2009 (höchstens 511.500 € je Sparte) <input type="checkbox"/> Kein Verlustrücktrag					
21	Zwischensumme		20	20		
22	Abzug des Verlustvortrags in 2010: Positiver Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparten im Veranlagungszeitraum 2010 (Beträge lt. Zeile 14)					
23	Davon ab: In den Spalten 3 bis 6: jeweils niedrigerer Betrag aus Zeile 21 oder 22, höchstens 1 Mio. € (je Sparte); In der Spalte 2: Summe der Beträge aus Spalten 3 bis 6					
24	Zwischensumme					
25	Verbleibender Verlustvortrag (Betrag lt. Zeile 21 abzgl. Betrag lt. Zeile 23)		20	20		
26	In den Spalten 3 bis 6: Betrag lt. Zeile 25, höchstens 60 % vom Betrag lt. Zeile 24; In der Spalte 2: Summe der Beträge aus Spalten 3 bis 6					
27	Insgesamt vorzunehmender Verlustabzug (Summe der Beträge lt. Zeilen 23 und 26; Betrag lt. Spalte 2 übertragen nach Zeile 70a des Vordrucks KSt 1 A)					
28	Verbleibender Verlustvortrag für die Sparte zum 31. 12. 2010 (Betrag lt. Zeile 21 abzgl. Betrag lt. Zeile 27)		20	20		

Nur vom Finanzamt auszufüllen:

Diese Anlage ist Bestandteil des

☐ Körperschaftsteuerbescheides

☐ Verlustfeststellungsbescheides



Stempel des Finanzamts



## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Finanzamt

Ort, Datum

Steuernummer

Straße

Bei Rückfragen bitte angeben.

Finanzverwaltung NRW 48124 Münster

Auskunft erteilt

Telefon

Zimmer

### Bescheid

über die gesonderte Feststellung der verbleibenden  
Verlustvorträge in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG  
zum 31.12.2010

#### A. Feststellung

Zum 31.12.2010 werden nach § 8 Abs. 9 KStG i. V. mit § 10d EStG und § 8 Abs. 1 KStG die verbleibenden Verlustvorträge auf die in Zeile 28 des Vordrucks Anlage ÖHK

für die Sparten mit den Nummern 1 und 3

(jeweils lt. Zeile 1 des Vordrucks Anlage Spartenübersicht)

ausgewiesenen Beträge in Euro festgestellt. Die Anlage ÖHK und die Anlage Spartenübersicht sind Bestandteile dieses Bescheides.

#### B. Begründung und Nebenbestimmungen

#### C. Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen den Feststellungsbescheid ist der Einspruch gegeben. Der Einspruch ist jedoch ausgeschlossen, soweit dieser Bescheid einen Verwaltungsakt ändert oder ersetzt, gegen den ein zulässiger Einspruch oder (nach einem zulässigen Einspruch) eine zulässige Klage, Revision oder Nichtzulassungsbeschwerde anhängig ist. In diesem Fall wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens.

Der Einspruch ist bei dem oben bezeichneten Finanzamt schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären.

Die Frist für die Einlegung des Einspruchs beträgt einen Monat. Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem Ihnen dieser Bescheid bekannt gegeben worden ist. Bei Zusendung durch einfachen Brief oder Zustellung mittels Einschreiben durch Übergabe gilt die Bekanntgabe mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Bescheid zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Bei Zustellung durch Zustellungsurkunde oder durch Einschreiben mit Rückschein oder gegen Empfangsbekenntnis ist Tag der Bekanntgabe der Tag der Zustellung.

KSt 10/11 F - Berechnungsbogen / Feststellungsbescheid Verlustvortrag in Fällen des § 8 Abs. 9 KStG  
Nr. 742/042-V1001 (03.10) OFD Rh St 13

Seite 1

#### D. Wichtige Hinweise

Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid sowohl des Körperschaftsteuerbescheides des darauf folgenden Jahres als auch eines auf den Schluss des darauf folgenden Jahres ergehenden Bescheides über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG (Folgebescheid). Ein auf diesem Feststellungsbescheid beruhender Folgebescheid kann nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen unzutreffend seien. Einwendungen gegen diese Feststellungen können nur durch Einspruch gegen diesen Feststellungsbescheid innerhalb der Rechtsbehelfsfrist geltend gemacht werden.

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

---

Hinweise zum VZ 2010:

Da es sich um eine Kapitalgesellschaft handelt, auf die § 8 Abs. 9 KStG anzuwenden ist, ist wiederum zunächst in Zeile 10a des Vordrucks „KSt 1 A“ die Kz 11.68 mit dem Wert 1 anzuweisen.

Die Verluste der Sparten 1 und 4 dürfen nicht mit den positiven Gesamtbeträgen der Einkünfte der Sparten 2 und 5 verrechnet werden, deshalb ist die Summe der negativen Gesamtbeträge der Einkünfte i. H. v. 50 in die Kz 15.75 (Zeile 68 des Vordrucks KSt 1 A) einzutragen.

In der Sparte 1 ist weder ein Verlustrück-, noch ein Verlustvortrag möglich.

In der Sparte 2 kann der Gesamtbetrag der Einkünfte i. H. v. 50 um den Verlustvortrag zum 31.12.2009 i. H. v. 30 gemindert werden. Die Anweisung erfolgt über die Eintragung des Wertes 30 in Kz 15.76 (Zeile 70a des Vordrucks „KSt 1 A“).

Aufgrund der Aufnahme der weiteren Tätigkeit „Wasserversorgung“ ergibt sich in der Sparte 3 keine Veränderung im VZ 2010. Der zum Ende des VZ 2009 festgestellte Verlustvortrag von ./ 20 geht jedoch nicht unter, sondern ist weiter festzustellen und kann wieder genutzt werden, wenn z.B. die Tätigkeit „Wasserversorgung“ künftig wieder aufgegeben wird, so dass die bisherige Sparte in ihrer ursprünglichen Tätigkeitsstruktur quasi wieder „auflebt“.

Der negative Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparte 4 i. H. v. ./ 10 kann gem. § 8 Abs. 9 Satz 5 KStG in den VZ 2009 zurückgetragen werden. Da die Tätigkeit „Fremdenverkehrsbetrieb“ nicht strukturell dauerdefizitär ist, sondern nur Anlaufverluste erzielt, führt der Verlust aus dieser Tätigkeit –im Gegensatz zu dem Verlust aus der strukturell dauerdefizitären Tätigkeit „Messebetrieb“ - nicht zu einer vGA.

Der Verlustrücktrag ist nicht im VZ 2010 anzuweisen. Der KSt-Bescheid für 2009 ist gem. § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG zu ändern. Die Eintragung hat in der Kz 15.77 (Zeile 71a des Vordrucks „KSt 1 A“) zu erfolgen.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparte 5 ist zusammen mit dem nach Verlustvortrag verbleibenden positiven Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparte 2 der Körperschaftsteuer zu unterwerfen (Gesamtbetrag der Einkünfte insgesamt: 60).

Die Verlustvorträge, die in Zeile 28 der Anlage ÖHK ermittelt wurden, sind personell mit dem "Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG zum 31.12.2010" (KSt 10 / 11 F) gem. § 8 Abs. 9 Satz 8 KStG festzustellen. Die Anlagen ÖHK und Spartenübersicht sind dem Bescheid immer beizufügen, auch wenn sich keine Abweichungen zu der von der Steuerpflichtigen eingereichten Anlage ergeben. Für die Akten ist der "Berechnungsbogen über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG zum 31.12.2010" mit der entsprechenden Verfügung auszufüllen.

**38.2 Anlage 2: Beispiel zur Verwendung des Vordrucks KSt 1 Fa**

Jahr 2008:

Der BgA B entsteht am 01.01.08 neu. Die Trägerkörperschaft legt im laufenden Kalenderjahr notwendige Betriebsmittel im Wert von 10.000 € ein. Zudem wird eine Miete für Wirtschaftsgüter (keine wesentlichen Betriebsgrundlagen) vereinbart und im Jahr 08 an die Trägerkörperschaft gezahlt, die um 2.000 € überhöht ist.

Der Gewinn des Jahres 08 beträgt 50.000 €, wovon 10.000 € in eine zulässige Rücklage im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG eingestellt werden. Zusätzlich wird eine Rücklage in Höhe von 5.000 € zur allgemeinen Stärkung des Betriebskapitals gebildet (unzulässige Rücklage).

**Jahr 2009:**

Auch in 09 wird die um 2.000 € überhöhte Miete an die Trägerkörperschaft entrichtet. Der Gewinn des Jahres 09 beträgt wiederum 50.000 €. Von ihm wird eine Rücklage in Höhe von 15.000 € für die konkret geplante Anschaffung von Betriebsmitteln gebildet (zulässig) sowie eine Rücklage in Höhe von 5.000 € zur allgemeinen Stärkung des Betriebskapitals (unzulässige Rücklage).

**Jahr 2010:**

In 10 wird ebenfalls die um 2.000 € überhöhte Miete an die Trägerkörperschaft gezahlt. Der Gewinn des Jahres 10 beträgt unverändert 50.000 €. Von ihm wird die übliche Rücklage in Höhe von 5.000 € zur allgemeinen Stärkung des Betriebskapitals gebildet. Außerdem wird die im Jahr 09 gebildete Rücklage i.H.v. 15.000 € zur Anschaffung von Betriebsmitteln für Zwecke eines anderen BgA aufgelöst.

Lösung siehe beigelegte Vordrucke KSt 1 Fa für die Jahre 2008, 2009 und 2010!

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 2px;">Finanzamt</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">Steuernummer</td> </tr> </table>	Finanzamt	Steuernummer	2008	
Finanzamt				
Steuernummer				
<b>Erklärung zur gesonderten Feststellung</b>				
1. des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG) für Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen 2. des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals (§ 28 Abs. 1 Satz 3 KStG) für Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit				
zum 31.12. 2008				
<b>Allgemeine Angaben</b>				
1	Bezeichnung des Steuerpflichtigen Stadt A - BgA B			
2				
3	Straße, Hausnummer	Postleitzahl      Postfach		
4	Postleitzahl      Ort	Telefonisch erreichbar unter Nr.		
<b>Festzustellende Beträge</b>				
		Bitte nur vollen Euro-Betrag eintragen EUR		
5	Steuerliches Einlagekonto (Betrag lt. Zeile 65 Spalte 3)	15.000		
6	Durch Umwandlung von Rücklagen entstandenes Nennkapital (Betrag lt. Zeile 65 Spalte 5)			
6a	Bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht am 01.01.2008 ; Zum Zeitpunkt des Eintritts in die Steuerpflicht vorhandener Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen, vgl. § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG (Bitte auf besonderem Blatt erläutern!)	0		
<b>Unterschrift</b>				
Bei der Anfertigung dieser Erklärung hat mitgewirkt: (Name, Anschrift, Tel.-Nr.)		Ort, Datum   (Unterschrift)		
Die Erklärung über die gesonderte Feststellung muss vom gesetzlichen Vertreter des Steuerpflichtigen eigenhändig unterschrieben sein.				
Hinweis nach den Datenschutzgesetzen: Die mit der Feststellungserklärung angeforderten Daten werden auf Grund der §§ 181, 149 ff. AO i.V. mit § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG verlangt.				

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- 2 -

Steuernummer		Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Neurücklagen	Sonderausweis
		EUR	EUR	EUR	EUR
1		2	3	4	5
Bitte nur volle Euro - Beträge eintragen					
6b	Betrag lt. Zeile 6a		48.217 0		
7	Bestände zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres		48.117	48.165	48.135
8 und 9 frei					
10	Verdeckte Gewinnausschüttungen des laufenden Wj.	48.162 2.000			
11	Abzug des Betrags lt. Zeile 10, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 7 Spalte 4	- 0			
12	Verbleibender Betrag	2.000			
13	Abzug des Betrags lt. Zeile 12, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 6b oder Zeile 7 Spalte 3; entsprechender Zugang in Spalte 4	- 0	- 0	+ 0	
14	Zwischensumme		0	0	0
15 und 16 frei					
17	Gewinn des lfd. Wj. vor Rücklagenbildung und vor Verlustverrechnung (nur wenn positiv)	50.000			
18	Abzgl. Mittelreservierung für betriebliche Zwecke i. S. der Tz. 23 des BMF-Schreibens vom 11. 09.2002 (BStBl 2002 I S. 935) in der Fassung des BMF-Schreibens vom 08.08.2005 (BStBl 2005 I S. 831)	48.247 - 10.000			
19	08.08.2005 Zwischensumme	40.000			
20	Nicht bei Regiebetrieben: Abzgl. Betrag für den Ausgleich von Fehlbeträgen aus früheren Wj. (höchstens Betrag lt. Zeile 19)	48.168 -			
21	Im Wj. für Zwecke außerhalb des Betriebs gewerblicher Art bzw. des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aufgelöste zulässige Rücklagen	48.161 +			
22 und 23 frei					
24	Zwischensumme als ausgeschüttet geltender Gewinn des laufenden Wj.	40.000			
25	Abzug des Betrags lt. Zeile 24, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 14 Spalte 4	- 40.000		- 40.000	
26	Verbleibender Betrag	0			
27	Abzug des Betrags lt. Zeile 26, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 14 Spalte 3	-			
28	Abzug des übersteigenden Betrags			-	
29	Zwischensumme		0	-40.000	0
30	Auflösung unzulässiger Rücklagen (Abzug vom Betrag lt. Zeile 29 Spalte 4 bis „0“, danach vom Betrag lt. Zeile 29 Spalte 3 bis „0“; ein danach evtl. noch verbleibender Betrag ist in Spalte 4 abziehen)	48.155 -		-	
31	Zwischensumme		0	-40.000	0
32	Nur für Betriebe gewerblicher Art: Herabsetzung des Nennkapitals (ohne umwandlungsähnliche Sachverhalte) oder Auflösung des Betriebs gewerblicher Art; Rückzahlung des Nennkapitals (Betrag der Herabsetzung des Nennkapitals (bei Auflösung: gesamtes Nennkapital)	48.134			
33	Im Wirtschaftsjahr ausgezahlte Beträge i. S. der Zeile 32	48.139			
34	Abzug des Betrags der Kapitalherabsetzung vom Sonderausweis bis zu dessen Verbrauch (nur soweit die Kapitalherabsetzung auf den eingezahlten Teil des Nennkapitals entfällt); entsprechender Zugang bei den Neurücklagen	48.176 -		+	-
35	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital (nur, soweit durch die Kapitalherabsetzung die Einzahlungsverpflichtung der Trägerkörperschaft entfällt)	48.137 -			
36	Verbleibender Betrag Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto		+		
36a	Zwischensumme (Übertrag)		0	-40.000	0

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- 3 -

Steuernummer					
Zeile	Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto EUR	Neurücklagen EUR	Sonderausweis EUR	
1	2	3	4	5	
Bitte nur volle Euro-Beträge eintragen					
36a	Zwischensumme (Übertrag)	0	-40.000	0	
37	Rückzahlung des Nennkapitals: Abzug vom steuerlichen Einlagekonto, soweit die Rückzahlung nicht aus der Minderung des Sonderausweises stammt; im Übrigen Abzug von den Neurücklagen	-	-		
38	Zwischensumme	0	-40.000	0	
38a	Gewinn / Verlust des laufenden Wj. (vor Rücklagenbildung, bei Eigenbetrieben vor Verlustverrechnung und bei Regiebetrieben vor Ausgleich des Verlustes des laufenden Wirtschaftsjahres aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft)		48.163 +/- 50.000		
38b	In steuerlich unzulässige Rücklagen eingestellter Gewinn des laufenden Jahres	48.169 + 5.000			
38c	Bei Regiebetrieben: Ausgleich des Verlustes des laufenden Wirtschaftsjahres aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft	48.221 +			
39	Im laufenden Wj. geleistete sonstige Einlagen; bei gewinnwirksam gebuchten Einlagen zusätzlich Abzug des Betrags in Spalte 4	48.164 + 10.000	48.148 -		
40	Zwischensumme	15.000	10.000	0	
41	Im Falle eines umwandlungsähnlichen Sachverhalts beim übernehmenden BgA: Hinzurechnung des steuerlichen Einlagekontos und der Neurücklagen des übertragenden BgA	48.111 +	48.153 +		
42	Zwischensumme	15.000	10.000	0	
43	Anpassung des Nennkapitals des übernehmenden BgA: Betrag der Erhöhung des Nennkapitals	48.131			
44	Hierfür Verwendung eines positiven steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	-			
45	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen; entsprechender Abgang bei den Neurücklagen		-	+	
46	Zwischensumme	15.000	10.000	0	
47	Sonstige Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Rücklagen (außerhalb eines umwandlungsähnlichen Sachverhalts): Betrag der Erhöhung des Nennkapitals	48.115			
48	Hierfür Verwendung eines positiven steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	-			
49	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen; entsprechender Abgang bei den Neurücklagen		-	+	
50	Zwischensumme	15.000	10.000	0	
51	Im Falle eines umwandlungsähnlichen Sachverhalts beim übertragenden BgA: Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals: Betrag des Nennkapitals am Übertragungstichtag	48.136			
52	Abzug des Sonderausweises; entsprechender Zugang bei den Neurücklagen	-	+	-	
53	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital	48.132 -			
54	Verbleibender Betrag: Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto		+		
54a	Zwischensumme	15.000	10.000	0	
54b	Im Falle der Einbringung eines gesamten BgA oder eines Teilbetriebes in eine Kapitalgesellschaft oder des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft: Fiktive Rückzahlung des Nennkapitals: Abzug vom steuerlichen Einlagekonto, soweit die Rückzahlung nicht aus der Minderung des Sonderausweises stammt; im Übrigen Abzug von den Neurücklagen (bei Einbringung von Teilbetrieben anteilig in Höhe von 48.243 %)	-	-		
55	Zwischensumme (Übertrag)	15.000	10.000	0	

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- 4 -

Steuernummer					
Zelle	Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Neurücklagen	Sonderausweis	
	EUR	EUR	EUR	EUR	
1	2	3	4	5	
Bitte nur volle Euro - Beträge eintragen					
55	Zwischensumme (Übertrag)	15.000	10.000	0	
55a	Zum Zeitpunkt der Umwandlung vorhandene offene Rücklagen (bei Einbringung von Teilbetrieben anteilig)	48.154			
55b	Abzug des Betrags lt. Zeile 55a, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 55 Spalte 4	-	-		
55c	Verbleibender Betrag				
55d	Abzug des Betrags lt. Zeile 55c, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 55 Spalte 3	-	-		
55e	Abzug des übersteigenden Betrags		-		
55f	Zwischensumme	15.000	10.000	0	
56	Bei Abspaltung: Verringerung des steuerlichen Einlagekontos und der Neurücklage in Höhe von <input type="text" value="48.113"/> %	-	-		
57	Zwischensumme	15.000	10.000	0	
58	Bei Abspaltung und in den Fällen der Einbringung eines Teilbetriebs: Anpassung an das Nennkapital des übertragenden BgA, Höhe des Nennkapitals nach der Übertragung	48.118			
59	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital	-			
60	Zwischensumme				
61	Hierfür Verwendung eines positiven steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	-	-		
62	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen; entsprechender Abgang bei den Neurücklagen		-	+	
63	Zwischensumme	15.000	10.000	0	
64	Verminderung des Sonderausweises und des steuerlichen Einlagekontos nach § 28 Abs. 3 KStG und Erhöhung der Neurücklagen	-	+	-	
65	Endbestände zum Schluss des Wirtschaftsjahres (Der Betrag lt. Spalte 3 ist zu übertragen nach Zeile 5; der Betrag lt. Spalte 5 ist zu übertragen nach Zeile 6)	15.000	10.000	0	
<b>Ermittlung der kapitalertragsteuerpflichtigen Leistungen</b>					
				EUR	
66	Summe der Beträge lt. Zeile 10 Spalte 2, Zeile 24 Spalte 2, Zeile 33, Zeile 54b Spalte 4 und Zeile 55a			42.000	
67	Verwendung des steuerlichen Einlagekontos (Summe der Beträge lt. Zeile 13 Spalte 3, Zeile 27 Spalte 3, Zeile 37 Spalte 3 und Zeile 55d Spalte 3)			0	
68	Kapitalertragsteuerpflichtige Leistungen, sofern die sonstigen Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG <sup>1)</sup> erfüllt sind			42.000	

1) Z. B.: Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich oder Umsätze von mehr als 350.000 Euro im Kalenderjahr oder Gewinn von mehr als 30.000 Euro im Wirtschaftsjahr.

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 2px;">Finanzamt</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">Steuernummer</td> </tr> </table>	Finanzamt	Steuernummer	<h1 style="margin: 0;">2009</h1> <div style="border: 1px solid black; height: 60px; margin-top: 10px; text-align: center; line-height: 60px;">             – Eingangsstempel –           </div>
Finanzamt			
Steuernummer			

## Erklärung zur gesonderten Feststellung

1. des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG) für Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen
2. des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals (§ 28 Abs. 1 Satz 3 KStG) für Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit

zum 31.12 2009

Zeile	<b>Allgemeine Angaben</b>		
1	Bezeichnung des Steuerpflichtigen Stadt A - BgA B		
2			
3	Straße, Hausnummer	Postleitzahl	Postfach
4	Postleitzahl	Ort	Telefonisch erreichbar unter Nr.
<b>Festzustellende Beträge</b>			
	Ermittlung siehe Rückseite.		Bitte nur vollen Euro-Betrag eintragen EUR
5	Steuerliches Einlagekonto (Betrag lt. Zeile 65 Spalte 3)		5.000
6	Durch Umwandlung von Rücklagen entstandenes Nennkapital (Betrag lt. Zeile 65 Spalte 5)		
6a	Bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht am <span style="border: 1px solid black; padding: 0 20px;">48.230</span> : Zum Zeitpunkt des Eintritts in die Steuerpflicht vorhandener Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen, vgl. § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG (Bitte auf besonderem Blatt erläutern!)		

<b>Unterschrift</b>	Ort, Datum
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; min-height: 100px;">           Bei der Anfertigung dieser Erklärung hat mitgewirkt:            (Name, Anschrift, Tel.-Nr.)         </div>	<div style="border: 1px solid black; height: 40px; margin-bottom: 5px;"></div> <div style="border: 1px solid black; height: 40px; margin-bottom: 5px;"></div> <div style="text-align: center; font-size: small;">(Unterschrift)</div> <div style="font-size: x-small;">             Die Erklärung über die gesonderte Feststellung muss vom gesetzlichen Vertreter des Steuerpflichtigen eigenhändig unterschrieben sein.           </div> <div style="font-size: x-small; margin-top: 5px;">             Hinweis nach den Datenschutzgesetzen: Die mit der Feststellungserklärung angeforderten Daten werden auf Grund der §§ 181, 149 ff. AO i.V. mit § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG verlangt.           </div>



## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- 2 -

Zeile	Ermittlung	Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto EUR	Neurücklagen EUR	Sonderausweis EUR
		EUR	3	4	5
	1	2	Bitte nur volle Euro-Beträge eintragen		
6b	Betrag lt. Zeile 6a		48.217		
7	Bestände zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres		48.117 15.000	48.165 10.000	48.135 0
8	<b>Zeilen 8 bis 11: Nur für Betriebe gewerblicher Art</b> Im Falle der Zusammenfassung bisheriger Einzel-BgA: Summe der Bestände der steuerlichen Einlagekonten und der Neurücklagen der Einzel-BgA		48.222	48.223	
9	Anpassung des Nennkapitals des zusammengefassten BgA: Betrag des Nennkapitals (nicht, soweit das Nennkapital auf im Rahmen der Zusammenfassung geleisteten baren Zuzahlungen bzw. Sacheinlagen beruht)	48.131			
10	Hierfür Verwendung eines positiven steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	-	-		
11	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen; entsprechender Abgang bei den Neurücklagen			-	+
12	Zwischensumme		15.000	10.000	0
13 bis 16 frei	<b>Maßgeblicher Gewinn bzw. Jahresüberschuss des laufenden Wj. gem. Tz. 22 i.V. mit Tz. 17 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002 (BStBl I S. 935):</b> vor Rücklagenbildung; bei Eigenbetrieben vor Verlustverrechnung und bei Regiebetrieben vor Ausgleich des Verlustes des laufenden Wirtschaftsjahres aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft				
17		48.224 50.000			
18	Abzgl. Mittelreservierung für betriebliche Zwecke i. S. der Tz. 23 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002 (BStBl I S. 935) in der Fassung des BMF-Schreibens vom 08.08.2005 (BStBl I S. 831) (höchstens Betrag lt. Zeile 17)	-	48.247 15.000		
19	Zwischensumme		35.000		
20	<b>Nicht bei Regiebetrieben:</b> Abzgl. Betrag für den Ausgleich von Fehlbeträgen aus früheren Wj. (höchstens Betrag lt. Zeile 19)	-	48.168		
21	Im Wj. für Zwecke außerhalb des Betriebs gewerblicher Art bzw. des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aufgelöste zulässige Rücklagen	+	48.161		
22 und 23 frei					
24	Zwischensumme		35.000		
25	als ausgeschüttet geltender Gewinn des laufenden Wj. Abzug des Betrags lt. Zeile 24, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 12 Spalte 4	-	10.000 ▶	-	10.000
26	Verbleibender Betrag		25.000		
27	Abzug des Betrags lt. Zeile 26, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 12 Spalte 3	-	15.000 ▶	-	15.000
28	Abzug des übersteigenden Betrags		10.000 ▶	-	10.000
29	Zwischensumme		0	-10.000	0
30	Im Wj. für Zwecke außerhalb des Betriebs gewerblicher Art bzw. des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aufgelöste unzulässige Rücklagen (Abzug vom Betrag lt. Zeile 29 Spalte 4 bis „0“, danach vom Betrag lt. Zeile 29 Spalte 3 bis „0“ ein danach evtl. noch verbleibender Betrag ist in Spalte 4 abzuziehen)		48.155 ▶	-	
31	Zwischensumme		0	-10.000	0
31a	Verdeckte Gewinnausschüttungen des laufenden Wj.	48.162 2.000			
31b	Abzug des Betrags lt. Zeile 31a, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 31 Spalte 4	-			
31c	Verbleibender Betrag		2.000		
31d	Abzug des Betrags lt. Zeile 31c, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 31 Spalte 3; entsprechender Zugang in Spalte 4	-	-	+	
31e	Zwischensumme (Übertrag)		0	-10.000	0

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- 3 -

Zeile	Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto EUR	Neurücklagen EUR	Sonderausweis EUR
	2	3	4	5
	Bitte nur volle Euro-Beträge eintragen			
31e	Zwischensumme (Übertrag)	0	-10.000	0
32	Zeilen 32 bis 37: <b>Nur für Betriebe gewerblicher Art:</b> Herabsetzung des Nennkapitals (ohne Fälle i. S. der Zeile 51) oder Auflösung des Betriebs gewerblicher Art; Rückzahlung des Nennkapitals Betrag der Herabsetzung des Nennkapitals (bei Auflösung: gesamtes Nennkapital)	48.134		
33	Im Wirtschaftsjahr ausgezahlte Beträge i. S. der Zeile 32	48.139		
34	Abzug des Betrags der Kapitalherabsetzung vom Sonderausweis bis zu dessen Verbrauch (nur soweit die Kapitalherabsetzung auf den eingezahlten Teil des Nennkapitals entfällt); entsprechender Zugang bei den Neurücklagen	48.176	+	-
35	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital (nur, soweit durch die Kapitalherabsetzung die Einzahlungsverpflichtung der Trägerkörperschaft entfällt)	48.137		
36	Verbleibender Betrag Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto	+		
36a	Zwischensumme	0	-10.000	0
37	Rückzahlung des Nennkapitals: Abzug vom steuerlichen Einlagekonto, soweit die Rückzahlung nicht aus der Minderung des Sonderausweises stammt; im Übrigen Abzug von den Neurücklagen	-	-	
38	Zwischensumme	0	-10.000	0
38a	Steuerbilanzgewinn / Steuerbilanzverlust (ggf. geschätzt lt. Tz. 17 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I S. 935) des laufenden Wj.: (vor Rücklagenbildung; bei Eigenbetrieben vor Verlustverrechnung und bei Regiebetrieben vor Ausgleich des Verlustes des laufenden Wirtschaftsjahres aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft)		48.163 +/- 50.000	
38b	In steuerlich unzulässige Rücklagen eingestellter Gewinn des laufenden Jahres	48.169 + 5.000		
38c	Bei Regiebetrieben: Ausgleich des Verlustes des laufenden Wirtschaftsjahres aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft	48.221 +		
39	Im laufenden Wj. geleistete sonstige Einlagen; bei gewinnwirksam gebuchten Einlagen zusätzlich Abzug des Betrags in Spalte 4	48.164 +	48.148 -	
40	Zwischensumme	5.000	40.000	0
41 bis 46 frei	Zeilen 47 bis 64: <b>Nur für Betriebe gewerblicher Art</b> Sonstige Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Rücklagen (ohne Fälle i. S. der Zeile 9); Betrag der Erhöhung des Nennkapitals	48.115		
47	Hierfür Verwendung eines positiven steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	-	-	
49	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen; entsprechender Abgang bei den Neurücklagen		-	+
50	Zwischensumme	5.000	40.000	0
51	Nur bei BgA, die (im bzw. zum Schluss des lfd. Wirtschaftsjahrs) mit anderen BgA zu einem neuen einheitlichen BgA zusammengefasst worden sind, und in den Fällen der Zeile 54b und 56: Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals: Betrag des Nennkapitals am Übertragungstichtag	48.136		
52	Abzug des Sonderausweises; entsprechender Zugang bei den Neurücklagen	-	+	-
53	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital	48.132 -		
54	Verbleibender Betrag: Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto	+		
54a	Zwischensumme	5.000	40.000	0
54b	Im Falle der Einbringung eines gesamten BgA in eine Kapitalgesellschaft oder des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft: Fiktive Rückzahlung des Nennkapitals: Abzug vom steuerlichen Einlagekonto, soweit die Rückzahlung nicht aus der Minderung des Sonderausweises stammt; im Übrigen Abzug von den Neurücklagen	-	-	
55	Zwischensumme (Übertrag)	5.000	40.000	0

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- 4 -

Zeile	Vorspalte EUR	Steuerliches Einlagekonto EUR	Neurücklagen EUR	Sonderausweis EUR
1	2	3	4	5
Bitte nur volle Euro-Beträge eintragen				
55	Zwischensumme (Übertrag)	5.000	40000	0
55a	Zum Zeitpunkt der Umwandlung vorhandene offene Rücklagen	48.154		
55b	Abzug des Betrags lt. Zeile 55a, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 55 Spalte 4	-	-	
55c	Verbleibender Betrag			
55d	Abzug des Betrags lt. Zeile 55c, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 55 Spalte 3	-	-	
55e	Abzug des übersteigenden Betrags		-	
55f	Zwischensumme	5.000	40.000	0
56	Bei Abspaltung: Verringerung des steuerlichen Einlagekontos und der Neurücklagen in Höhe von <input type="text" value="48.113"/> %	-	-	
57	Zwischensumme	5.000	40.000	0
58	Bei Abspaltung: Anpassung an das Nennkapital des übertragenden BgA, Höhe des Nennkapitals nach der Übertragung	48.118		
59	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital	48.180		
60	Zwischensumme			
61	Hierfür Verwendung eines positiven steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	-	-	
62	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen; entsprechender Abgang bei den Neurücklagen		-	+
63	Zwischensumme	5.000	40.000	0
64	Verminderung des Sonderausweises und des steuerlichen Einlagekontos nach § 28 Abs. 3 KStG und Erhöhung der Neurücklagen	-	+	-
65	Endbestände zum Schluss des Wirtschaftsjahres (Der Betrag lt. Spalte 3 ist zu übertragen nach Zeile 5; der Betrag lt. Spalte 5 ist zu übertragen nach Zeile 6)	5.000	40.000	0
<b>Ermittlung der kapitalertragsteuerpflichtigen Leistungen</b>				
			EUR	
66	Summe der Beträge lt. Zeile 24 Spalte 2, Zeile 31a Spalte 2, Zeile 33, Zeile 54b Spalte 4 und Zeile 55a			37.000
67	Verwendung des steuerlichen Einlagekontos (Summe der Beträge lt. Zeile 27 Spalte 3, Zeile 31d Spalte 3, Zeile 37 Spalte 3 und Zeile 55d Spalte 3)			- 15.000
68	Kapitalertragsteuerpflichtige Leistungen, sofern die sonstigen Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG <sup>1)</sup> erfüllt sind			22.000

1) Z. B.: Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich oder Umsätze von mehr als 350.000 Euro im Kalenderjahr oder Gewinn von mehr als 30.000 Euro im Wirtschaftsjahr.

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 2px;">Finanzamt</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">Steuernummer</td> </tr> </table>	Finanzamt	Steuernummer	<div style="font-size: 2em; font-weight: bold; margin-bottom: 10px;">2010</div> <div style="border: 1px solid black; width: 150px; height: 50px; margin: 0 auto; text-align: center; line-height: 50px;">             – Eingangsstempel –           </div>
Finanzamt			
Steuernummer			

### Erklärung zur gesonderten Feststellung

1. des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG) für Betriebe gewerblicher Art (BgA) ohne eigene Rechtspersönlichkeit und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

2. des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals (§ 28 Abs. 1 Satz 3 KStG) für Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit

zum 31.12 2010

Zeile	<b>Allgemeine Angaben</b>														
1	Bezeichnung des Steuerpflichtigen Stadt A - BgA B														
2															
3	<table style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 60%;">Straße, Hausnummer</td> <td style="width: 20%;">Postleitzahl</td> <td style="width: 20%;">Postfach</td> </tr> </table>	Straße, Hausnummer	Postleitzahl	Postfach											
Straße, Hausnummer	Postleitzahl	Postfach													
4	<table style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 30%;">Postleitzahl</td> <td style="width: 30%;">Ort</td> <td style="width: 40%;">Telefonisch erreichbar unter Nr.</td> </tr> </table>	Postleitzahl	Ort	Telefonisch erreichbar unter Nr.											
Postleitzahl	Ort	Telefonisch erreichbar unter Nr.													
5	<table style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 70%;"><b>Festzustellende Beträge</b></td> <td style="width: 30%; text-align: center;">Bitte nur vollen Euro-Betrag eintragen EUR</td> </tr> <tr> <td>Ermittlung siehe Rückseite.</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Steuerliches Einlagekonto (Betrag lt. Zeile 65 Spalte 3)</td> <td style="text-align: right;">5.000</td> </tr> <tr> <td>Durch Umwandlung von Rücklagen entstandenes Nennkapital (Betrag lt. Zeile 65 Spalte 5)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>           Bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht am <span style="border: 1px solid black; padding: 0 20px;">48.230</span> :            Zum Zeitpunkt des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht vorhandener Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen, vgl. § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG (Bitte auf besonderem Blatt erläutern!)         </td> <td></td> </tr> <tr> <td>           Im Falle der Zusammenfassung bisheriger Einzel-BgA zum Stichtag <span style="border: 1px solid black; padding: 0 20px;">48.230</span> :            Steuerliches Einlagekonto (Betrag lt. Zeile 12 Spalte 3)         </td> <td></td> </tr> <tr> <td>Durch Umwandlung von Rücklagen entstandenes Nennkapital (Betrag lt. Zeile 12 Spalte 5)</td> <td></td> </tr> </table>	<b>Festzustellende Beträge</b>	Bitte nur vollen Euro-Betrag eintragen EUR	Ermittlung siehe Rückseite.		Steuerliches Einlagekonto (Betrag lt. Zeile 65 Spalte 3)	5.000	Durch Umwandlung von Rücklagen entstandenes Nennkapital (Betrag lt. Zeile 65 Spalte 5)		Bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht am <span style="border: 1px solid black; padding: 0 20px;">48.230</span> : Zum Zeitpunkt des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht vorhandener Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen, vgl. § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG (Bitte auf besonderem Blatt erläutern!)		Im Falle der Zusammenfassung bisheriger Einzel-BgA zum Stichtag <span style="border: 1px solid black; padding: 0 20px;">48.230</span> : Steuerliches Einlagekonto (Betrag lt. Zeile 12 Spalte 3)		Durch Umwandlung von Rücklagen entstandenes Nennkapital (Betrag lt. Zeile 12 Spalte 5)	
<b>Festzustellende Beträge</b>	Bitte nur vollen Euro-Betrag eintragen EUR														
Ermittlung siehe Rückseite.															
Steuerliches Einlagekonto (Betrag lt. Zeile 65 Spalte 3)	5.000														
Durch Umwandlung von Rücklagen entstandenes Nennkapital (Betrag lt. Zeile 65 Spalte 5)															
Bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht am <span style="border: 1px solid black; padding: 0 20px;">48.230</span> : Zum Zeitpunkt des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht vorhandener Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen, vgl. § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG (Bitte auf besonderem Blatt erläutern!)															
Im Falle der Zusammenfassung bisheriger Einzel-BgA zum Stichtag <span style="border: 1px solid black; padding: 0 20px;">48.230</span> : Steuerliches Einlagekonto (Betrag lt. Zeile 12 Spalte 3)															
Durch Umwandlung von Rücklagen entstandenes Nennkapital (Betrag lt. Zeile 12 Spalte 5)															

<b>Unterschrift</b>  <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; min-height: 100px;">         Bei der Anfertigung dieser Erklärung hat mitgewirkt:          (Name, Anschrift, Tel.-Nr.)       </div>	Ort, Datum <div style="border: 1px solid black; height: 40px; margin-bottom: 5px;"></div> <div style="border: 1px solid black; height: 40px; margin-bottom: 5px;"></div> <div style="text-align: center; font-size: 0.8em;">(Unterschrift)</div> <p style="font-size: 0.8em;">Die Erklärung über die gesonderte Feststellung muss vom gesetzlichen Vertreter des Steuerpflichtigen eigenhändig unterschrieben sein.</p> <p style="font-size: 0.7em;">Hinweis nach den Datenschutzgesetzen: Die mit der Feststellungserklärung angeforderten Daten werden auf Grund der §§ 181, 149 ff. AO i.V. mit § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG verlangt.</p>
---	---



## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- 2 -

Zeile	<b>Ermittlung</b>	Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto EUR	Neurücklagen EUR	Sonderausweis EUR
	1	2	3	4	5
		Bitte nur volle Euro-Beträge eintragen			
6d	Betrag lt. Zeile 6a		48.217		
7	Bestände zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres		48.117 5.000	48.165 40.000	48.135 0
8	<b>Zeilen 8 bis 11: Nur für Betriebe gewerblicher Art</b> Im Falle der Zusammenfassung bisheriger Einzel-BgA: Summe der Bestände der steuerlichen Einlagekonten und der Neurücklagen der Einzel-BgA		48.222	48.223	
9	Anpassung des Nennkapitals des zusammengefassten BgA: Betrag des Nennkapitals (nicht, soweit das Nennkapital auf im Rahmen der Zusammenfassung geleisteten baren Zuzahlungen bzw. Sacheinlagen beruht)	48.131			
10	Hierfür Verwendung eines positiven steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	–	–		
11	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen; entsprechender Abgang bei den Neurücklagen			–	+
12	<b>Zwischensumme</b>		5.000	40.000	0
13 bis 16 bei	<b>Maßgeblicher Gewinn bzw. Jahresüberschuss des laufenden Wj. gem. Tz. 22 i.V. mit Tz. 17 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002 (BStBl I S. 935):</b> vor Rücklagenbildung; bei Eigenbetrieben vor Verlustverrechnung und bei Regiebetrieben vor Ausgleich des Verlustes des laufenden Wirtschaftsjahres aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft	48.224 50.000			
17	Abzgl. Mittelreservierung für betriebliche Zwecke i. S. der Tz. 23 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002 (BStBl I S. 935) in der Fassung des BMF-Schreibens vom 08.08.2005 (BStBl I S. 831) (höchstens Betrag lt. Zeile 17)	48.247 –			
18	<b>Zwischensumme</b>	50.000			
19	<b>Nicht bei Regiebetrieben:</b> Abzgl. Betrag für den Ausgleich von Fehlbeträgen aus früheren Wj. (höchstens Betrag lt. Zeile 19)	48.168 –			
20	Im Wj. für Zwecke außerhalb des BgA bzw. des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aufgelöste zulässige Rücklagen	48.161 + 15.000			
21 und 22 bei	<b>Zwischensumme</b> als ausgeschüttet geltender Gewinn des laufenden Wj.	65.000			
23	Abzug des Betrags lt. Zeile 24, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 12 Spalte 4	– 40.000		– 40.000	
24	<b>Verbleibender Betrag</b>	25.000			
25	Abzug des Betrags lt. Zeile 26, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 12 Spalte 3	– 5.000	– 5.000		
26	Abzug des übersteigenden Betrags	20.000		– 20.000	
27	<b>Zwischensumme</b>		0	–20.000	0
28	Im Wj. für Zwecke außerhalb des BgA bzw. des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aufgelöste unzulässige Rücklagen (Abzug vom Betrag lt. Zeile 29 Spalte 4 bis „0“, danach vom Betrag lt. Zeile 29 Spalte 3 bis „0“; ein danach evtl. noch verbleibender Betrag ist in Spalte 4 abzuziehen)	48.155			
29	<b>Zwischensumme</b>		0	–20.000	0
30	Verdeckte Gewinnausschüttungen des laufenden Wj.	48.162 2.000			
31a	Abzug des Betrags lt. Zeile 31a, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 31 Spalte 4	–			
31b	<b>Verbleibender Betrag</b>	2.000			
31c	Abzug des Betrags lt. Zeile 31c, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 31 Spalte 3; entsprechender Zugang in Spalte 4	–		+	
31d	<b>Zwischensumme (Übertrag)</b>		0	–20.000	0

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- 3 -

Zeile	Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto EUR	Neurücklagen EUR	Sonderausweis EUR
	EUR	3	4	5
	Bitte nur volle Euro-Beträge eintragen			
31e	Zwischensumme (Übertrag)	0	-20.000	0
32	Zeilen 32 bis 37: <b>Nur für Betriebe gewerblicher Art:</b> Herabsetzung des Nennkapitals (ohne Fälle i. S. der Zeile 51) oder Auflösung des BgA; Rückzahlung des Nennkapitals Betrag der Herabsetzung des Nennkapitals (bei Auflösung: gesamtes Nennkapital)	48.134		
33	Im Wirtschaftsjahr ausgezahlte Beträge i. S. der Zeile 32	48.139		
34	Abzug des Betrags der Kapitalherabsetzung vom Sonderausweis bis zu dessen Verbrauch (nur soweit die Kapitalherabsetzung auf den eingezahlten Teil des Nennkapitals entfällt); entsprechender Zugang bei den Neurücklagen	48.176	+	-
35	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital (nur, soweit durch die Kapitalherabsetzung die Einzahlungsverpflichtung der Trägerkörperschaft entfällt)	48.137		
36	Verbleibender Betrag Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto	+		
36a	Zwischensumme	0	-20.000	0
37	Rückzahlung des Nennkapitals: Abzug vom steuerlichen Einlagekonto, soweit die Rückzahlung nicht aus der Minderung des Sonderausweises stammt; im Übrigen Abzug von den Neurücklagen	-	-	
38	Zwischensumme	0	-20.000	0
38a	Steuerbilanzgewinn / Steuerbilanzverlust (ggf. geschätzt lt. Tz. 17 des BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I S. 935) des laufenden Wj.: (vor Rücklagenbildung; bei Eigenbetrieben vor Verlustverrechnung und bei Regiebetrieben vor Ausgleich des Verlustes des laufenden Wirtschaftsjahres aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft)	48.163	+/- 50.000	
38b	In steuerlich unzulässige Rücklagen eingestellter Gewinn des laufenden Jahres	48.169 + 5.000		
38c	Bei Regiebetrieben: Ausgleich des Verlustes des laufenden Wirtschaftsjahres aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft	48.221		
39	Im laufenden Wj. geleistete sonstige Einlagen; bei gewinnwirksam gebuchten Einlagen zusätzlich Abzug des Betrags in Spalte 4	48.164	48.148	
40	Zwischensumme	5.000	30.000	0
41 bis 46 frei	Zeilen 47 bis 64: <b>Nur für Betriebe gewerblicher Art</b> Sonstige Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Rücklagen (ohne Fälle i. S. der Zeile 9): Betrag der Erhöhung des Nennkapitals	48.115		
47	Betrag der Erhöhung des Nennkapitals			
48	Hierfür Verwendung eines positiven steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	-		
49	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen; entsprechender Abgang bei den Neurücklagen		-	+
50	Zwischensumme	5.000	30.000	0
51	Nur bei BgA, die (im bzw. zum Schluss des lfd. Wirtschaftsjahrs) mit anderen BgA zu einem neuen einheitlichen BgA zusammengefasst worden sind, und in den Fällen der Zeile 54b und 56: Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals: Betrag des Nennkapitals am Übertragungstichtag	48.136		
52	Abzug des Sonderausweises; entsprechender Zugang bei den Neurücklagen	48.132	+	-
53	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital	-		
54	Verbleibender Betrag: Gutschrift beim steuerlichen Einlagekonto	+		
54a	Zwischensumme	5.000	30.000	0
54b	Im Falle der Einbringung eines gesamten BgA in eine Kapitalgesellschaft oder des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft: Fiktive Rückzahlung des Nennkapitals: Abzug vom steuerlichen Einlagekonto, soweit die Rückzahlung nicht aus der Minderung des Sonderausweises stammt; im Übrigen Abzug von den Neurücklagen	-	-	
55	Zwischensumme (Übertrag)	5.000	30.000	0

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- 4 -

Zeile	Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Neurücklagen	Sonderausweis
	EUR	EUR	EUR	EUR
1	2	3	4	5
Bitte nur volle Euro-Beträge eintragen				
55	Zwischensumme (Übertrag)	5.000	30000	0
55a	Zum Zeitpunkt der Umwandlung vorhandene offene Rücklagen	48.154		
55b	Abzug des Betrags lt. Zeile 55a, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 55 Spalte 4	-	-	
55c	Verbleibender Betrag			
55d	Abzug des Betrags lt. Zeile 55c, höchstens in Höhe eines positiven Betrags lt. Zeile 55 Spalte 3	-	-	
55e	Abzug des übersteigenden Betrags		-	
55f	Zwischensumme	5.000	30.000	0
56	Bei Abspaltung: Verringerung des steuerlichen Einlagekontos und der Neurücklagen in Höhe von 48.113 %	-	-	
57	Zwischensumme	5.000	30.000	0
58	Bei Abspaltung: Anpassung an das Nennkapital des übertragenden BgA, Höhe des Nennkapitals nach der Übertragung	48.118		
59	Ausstehende Einlagen in das Nennkapital	-		
60	Zwischensumme			
61	Hierfür Verwendung eines positiven steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch	-	-	
62	Verbleibender Betrag: Nennkapitalerhöhung aus sonstigen Rücklagen; entsprechender Abgang bei den Neurücklagen		-	+
63	Zwischensumme	5.000	30.000	0
64	Verminderung des Sonderausweises und des steuerlichen Einlagekontos nach § 28 Abs. 3 KStG und Erhöhung der Neurücklagen	-	+	-
65	Endbestände zum Schluss des Wirtschaftsjahres (Der Betrag lt. Spalte 3 ist zu übertragen nach Zeile 5; der Betrag lt. Spalte 5 ist zu übertragen nach Zeile 6)	5.000	30.000	0
<b>Ermittlung der kapitalertragsteuerepflichtigen Leistungen</b>				
				EUR
66	Summe der Beträge lt. Zeile 24 Spalte 2, Zeile 31a Spalte 2, Zeile 33, Zeile 54b Spalte 4 und Zeile 55a			67.000
67	Verwendung des steuerlichen Einlagekontos (Summe der Beträge lt. Zeile 27 Spalte 3, Zeile 31d Spalte 3, Zeile 37 Spalte 3 und Zeile 55d Spalte 3)			- 5.000
68	Kapitalertragsteuerepflichtige Leistungen, sofern die sonstigen Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG <sup>1)</sup> erfüllt sind			62.000

1) Z. B.: Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich oder Umsätze von mehr als 350.000 Euro im Kalenderjahr oder Gewinn von mehr als 30.000 Euro im Wirtschaftsjahr.

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

## 38.3 Anlage 3: NV 2 A

An das Finanzamt		<b>ANTRAG</b> auf Ausstellung einer Bescheinigung gemäß	
<input type="checkbox"/> § 43 Abs. 2 Satz 4 EStG	<input type="checkbox"/> § 44 a Abs. 7 EStG	<input type="checkbox"/> § 38 Abs. 3 KStG	
<input type="checkbox"/> § 44 a Abs. 4 EStG	<input type="checkbox"/> § 44 a Abs. 8 EStG		
<input type="checkbox"/> § 44 a Abs. 5 EStG	<input type="checkbox"/> § 11 Abs. 2 InvStG		
Zeile 1 Die NV-Bescheinigung soll erstmals für das Jahr 20 <input type="text"/> gelten.			
<b>A. Allgemeine Angaben</b>			
2 Bezeichnung der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse			
3 Straße, Hausnummer		Postleitzahl	Postfach
4 Postleitzahl	Ort	Telefonisch erreichbar unter Nr.	
5 Geschäftsleitung		Sitz	
6 Gesetzlicher Vertreter oder Vertretungsberechtigter (mit Anschrift)			
7		Telefonisch erreichbar unter Nr.	
8 Gegenstand des Unternehmens oder Zweck der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse			
9 Empfangsbevollmächtigter / Postempfänger (falls von Zeile 2 abweichend), Name und Anschrift			
10			
11 Empfangsvollmacht <input type="checkbox"/> ist beigefügt. <input type="checkbox"/> liegt dem Finanzamt vor.			
12 Eine Bescheinigung nach <input type="checkbox"/> § 44 a Abs. 4 EStG, <input type="checkbox"/> § 44 a Abs. 5 EStG, <input type="checkbox"/> § 44 a Abs. 7 EStG, <input type="checkbox"/> § 44 a Abs. 8 EStG, <input type="checkbox"/> § 11 Abs. 2 InvStG, <input type="checkbox"/> § 38 Abs. 3 KStG <sup>1)</sup> ist erteilt			
vom Finanzamt		unter der Ordnungs-Nummer <input type="text"/> gültig bis 31.12. <input type="text"/>	
<b>B. Angaben zur körperschaftsteuerlichen Behandlung</b>			
14 Die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist		<input type="checkbox"/> unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 KStG.	
15		<input type="checkbox"/> eine juristische Person des öffentlichen Rechts.	
16 und wird		<input type="checkbox"/> zur Körperschaftsteuer veranlagt	
17		beim Finanzamt <input type="text"/>	
18		unter Steuernummer <input type="text"/>	
19		<input type="checkbox"/> uneingeschränkt <input type="checkbox"/> mit dem / den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb(en).	
20		<input type="checkbox"/> mit dem / den Betrieb(en) gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG).	
21		<input type="checkbox"/> nicht zur Körperschaftsteuer veranlagt.	

1) In der am 27.12.2007 geltenden Fassung.



## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- 2 -

Zeile	Falls ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder ein Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts vorliegt:	
31	<input type="checkbox"/>	Die Kapitalerträge, für die dieser Antrag gestellt wird, entfallen nicht auf Anteile, die - in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, oder - in einem steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gehalten werden.
<b>C. Bei einem Antrag nach § 44 a Abs. 5 EStG</b>		
32	<input type="checkbox"/>	Die Kapitalerträge sind Betriebseinnahmen. Die anzurechnende Kapitalertragsteuer ist aufgrund der Art der Geschäfte auf Dauer höher als die festzusetzende Körperschaftsteuer.
<b>D. Es werden folgende Bescheinigungen benötigt:</b>		
	Bescheinigung im Sinne des	Anzahl der benötigten Bescheinigungen
33	§ 43 Abs. 2 Satz 4 EStG	
34	§ 44 a Abs. 4 EStG	
35	§ 44 a Abs. 5 EStG	
36	§ 44 a Abs. 7 EStG	
37	§ 44 a Abs. 8 EStG	
38	§ 11 Abs. 2 InvStG	
39	§ 38 Abs. 3 KStG <sup>1)</sup>	
<b>Unterschrift</b>		
Bei der Anfertigung dieses Antrags hat mitgewirkt: <small>(Name, Anschrift, Telefon)</small>		Ort, Datum  <hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin: 10px 0;"/> <div style="text-align: center; font-size: small;">(Unterschrift)</div>
<div style="border: 1px solid black; height: 100px; width: 100%;"></div>		Dieser Antrag muss von dem in Zeile 6 genannten Vertretungs- berechtigten unterschrieben sein. <div style="background-color: black; color: white; padding: 2px; font-size: x-small;"> <b>Hinweis</b> nach den Datenschutzgesetzen: Die mit diesem Antrag angeforderten Daten werden auf Grund der §§ 149 ff. der Abgabenordnung in Verbindung mit § 43 Abs. 2 Satz 4 EStG, § 44 a Abs. 4, 5, 7 und 8 EStG, § 11 Abs. 2 InvStG sowie § 38 Abs. 3 KStG verlangt.         </div>

1) In der am 27.12.2007 geltenden Fassung.

## 39 Abkürzungsverzeichnis

6. EG-RL	Sechste Richtlinie (77/388/EWG) des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (bis 31.12.2006)
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEAO	Anwendungserlass-Abgabenordnung
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AMG	Gesetz über den Verkehr mit Arzneimitteln
AO	Abgabenordnung
AöR	Anstalten öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
BA	Betriebsausgabe
BBauG	Bundesbaugesetz
betr.	betreffend
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Drucksache des Deutschen Bundestages
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BV-vergleich bzw.	Betriebsvermögensvergleich beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d.h.	das heißt
DSD	Duales System Deutschland
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EigVO-NRW	Eigenbetriebsverordnung - Nordrhein-Westfalen
EK	Eigenkapital
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStH	Einkommensteuer-Handbuch
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzminister
FMK	Finanzministerkonferenz
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbsteuer

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**


---

GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GO-NRW	Gemeindeordnung-Nordrhein-Westfalen
grds.	grundsätzlich
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
H	Hinweise
HFR	Höchststrichterliche-Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
HRefG	Handelsrechtsreformgesetz
i. d. R.	in der Regel
i. H. v.	in Höhe von
i. R.	im Rahmen
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
jPdöR	juristische Person des öffentlichen Rechts
KapSt	Kapitalertragsteuer
kfm.	kaufmännisch
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
KrW-/AbfG	Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz
KrWG	Kreislaufwirtschaftsgesetz (ab 01.06.2012)
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
lfd.	laufende
LFoG	Landesforstgesetz NRW
m. E.	meines Erachtens
Mio	Millionen
MwStSystRL	Richtlinie (2006/112/EG) des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie, gültig ab 01.01.2007)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
o.a.	oben angegeben
OFD	Oberfinanzdirektion
o.g.	oben genannt
OHG	Offene Handelsgesellschaft
ÖPNV	Öffentlicher Personennahverkehr
PBefG	Personenbeförderungsgesetz
Rdn.	Randnummer
Rz.	Randziffer

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**


---

RegG-NRW	Regionalisierungsgesetz Nordrhein-Westfalen
RFH	Reichsfinanzhof
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Seite
s.o.	siehe oben
sog.	so genannte
Spk	Sparkasse
SpkG	Sparkassengesetz
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
TW	Teilwert
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
UntStRefG	Unternehmenssteuerreformgesetz
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrssteuerrecht
VerpackV	Verpackungsverordnung
Vfg	Verfügung
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VHS	Volkshochschule
v. H.	vom Hundert
v. T.	vom Tausend
VZ	Veranlagungszeitraum
WbG	Weiterbildungsgesetz
Wj.	Wirtschaftsjahr
z.B.	zum Beispiel
ZKF	Zeitschrift für Kommunalfinanzen (Zeitschrift)
z. Zt.	zurzeit

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

A	B
ABC der Begriffsdefinitionen ..... 38	Bauämter ..... 61
ABC der Betriebe gewerblicher Art ..... 61	Baukostenzuschuss ..... 148
ABC der gemeinnützigen Tätigkeiten ..... 61	Baukostenzuschüsse ..... 227
ABC der hoheitlichen Tätigkeiten ..... 61	Baumschulen ..... 61
ABC der juristischen Personen ..... 12	Beistandsleistungen ..... 48
Berufsverbände ..... 13	Bekanntgabe
Gebietskörperschaften ..... 12	von Steuerbescheiden ..... 201
Kirchliche Orden ..... 12	Beleihung ..... 40
öffentl.-rechtl. Religionsgemeinschaften ..... 12	Bergbahnen ..... 61
Sonstige Körperschaften ..... 13	Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht ..... 210
Sozialversicherungsträger ..... 13	Besichtigungsbetriebe ..... 61, 74
Stiftungen des öffentlichen Rechts ..... 13	Beteiligungen
Zweckverbände ..... 12	an Kapitalgesellschaften ..... 32, 136
Abfallentsorgung ..... 70	an Personengesellschaften ..... 34, 173
gewerblicher Müll ..... 61, 70	Einbringung von ..... 136
Hausmüll ..... 61, 70	Beteiligungsgesellschaft ..... 43
privater Müll ..... 61	Betrieb gewerblicher Art ..... 23
Verpackungsverordnung ..... 72	Einkünfteermittlung ..... 139
Abgabe von Speisen und Getränken ..... 229	Erkenntnismöglichkeiten ..... 50
Abgrenzung	Fragebogen ..... 57
BgA zur hoheitlichen Tätigkeit ..... 26, 227	Informationsblatt ..... 58
BgA zur kirchlichen Tätigkeit ..... 31	Musterschreiben ..... 56
BgA zur Land- und Forstwirtschaft ..... 32	Querverbund ..... 116
BgA zur Vermögensverwaltung ..... 32	Zusammenfassung ..... 110, 145, 202
Abkürzungsverzeichnis ..... 269	Betriebsaufspaltung
Abwasserbeseitigung ..... 61, 74	Entgeltlichkeit der Verpachtung ..... 141
Aktenführung ..... 200	Verpachtung von Hoheitsvermögen ..... 142
Altenheime ..... 74	Betriebsaufspaltung ..... 139
Altenwohnheime ..... 61	Betriebsgrundlagen
Amtshilfe ..... 48	nicht wesentliche ..... 139
Anlage ÖHG ..... 204	wesentliche ..... 140
Anlage ÖHK ..... 203	nicht notwendiges Hoheitsvermögen ..... 140
Anlage Spartenübersicht ..... 203	notwendiges Hoheitsvermögen ..... 140
Anlage zur Spartenentrennung ..... 203	Betriebsprüfungen ..... 208
Anstalt des öffentlichen Rechts	Kontrollmitteilungen ..... 209
Umwandlung in - ..... 38	Zuständigkeiten ..... 208
Anstalten des öffentlichen Rechts ..... 38	Betriebsvermögen
Anteile	gewillkürtes Betriebsvermögen ..... 41
einbringungsgeborene ..... 33, 168	notwendiges Betriebsvermögen ..... 41
sperrfristbehaftete ..... 33, 169	Betriebsvermögensvergleich ..... 156
Apotheken ..... 61, 74	Blockheizkraftwerk ..... 111
Arbeitnehmererfindungsgesetz ..... 76	Blutalkoholuntersuchungen ..... 62, 75
Arbeitsgemeinschaften ..... 82	BMF-Schreiben ..... 227
Arbeitsgemeinschaften Hartz IV ..... 82	Botanische Gärten ..... 62
Ärztammer	Büchereien ..... 62
Geschäftsstelle Qualitätssicherung ..... 61	Bücherverkauf ..... 62
Asylbewerber ..... 69	Buchführung ..... 198
Auftragsforschung ..... 61, 76, 233	Bürgerkriegsflüchtlinge ..... 69
Einrichtung ..... 78	
Zweckbetrieb ..... 77	<b>C</b>
Aus- u. Übersiedler ..... 69	Cafe ..... 62
Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen durch	Campingplätze ..... 62, 75
Naturschutzbehörden ..... 66	City-Light-Poster ..... 62
Ausgleichszahlungen ..... 146	
Ausschüttungsfiktion ..... 155	<b>D</b>
	Dauerverlustgeschäfte ..... 100

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Ausgangslage .....	100
begünstigte .....	100
hoheitliche .....	103
nicht begünstigte .....	109
öffentlich-rechtliche Rechtsform .....	103
Organschaft .....	134
privatrechtliche Rechtsform .....	104
nicht begünstigte .....	109
wirtschaftliche .....	101
Zeitliche Anwendung .....	108
Deponiegebühren .....	229
Doppik .....	53
Druckereien .....	62
Duales System .....	62
Durchleitungsfälle .....	143
Durchspültheorie .....	115

**E**

Eigenbetrieb .....	42
Eigenbetriebsverordnung .....	21
Eigengesellschaft .....	43
Eigenjagdverpachtungen .....	236
Eigenwirtschaftliche Betätigung .....	15
Einbringung	
BgA in Kapitalgesellschaft .....	145, 167
BgA in Personengesellschaft .....	171
Einbringungsgeborene Anteile	
Veräußerung .....	33, 168
Einkommensermittlung .....	139
Einkommenstatbestände	
§ 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG .....	152
Einlagekonto .....	174, 178, 179, 232
Einnahmeerzielungsabsicht .....	25
Einrichtung .....	23
Einrichtungen	
beliehene .....	40
Einschaltungserlass .....	229
Eishallen .....	62
Eröffnungsbilanz .....	53
Ersatzmaßnahmen Naturschutz .....	89
Erschließungsmaßnahmen .....	229

**F**

Fachliteratur .....	237
Familienbildungsstätten .....	62
Fehlwürfe .....	72
Feinstaubplakettenverkauf .....	63, 75
Ferienfreizeiten .....	62
Fernsehernutzung .....	96
Festspielhäuser .....	62
Finanzanlagen	
Zuordnung in der Spartenrechnung .....	130
Flugplätze .....	62
Flurbereinigungsverfahren .....	62
Forderungsforfaitierung .....	213, 232
Forschungsanstalten .....	62
Forschungsergebnisse	
Verwertung .....	68, 76, 97
Forschungstätigkeit .....	75
Forstämter .....	235

Forstbehörden .....	62, 80
Fortbildungsveranstaltungen .....	63
Freibetrag .....	149
Friedhofsgärtnerereien .....	63, 80
Friedhofsverwaltung .....	28, 63
Friedwald .....	63

**G**

Gärtnerereien .....	63
Gaststätten .....	63, 81
Gebäudereinigung .....	63
Gefängnis .....	95
Gemeindevertretung .....	18
Gemeinwirtschaftliche Betätigung .....	15
Gerichtsverfahren .....	214
Gesangbuchverlage .....	63
Gesetzliche Krankenkasse	
Vermittlung privater Zusatzversicherung .....	99
Gesetzlicher Vertreter .....	17
Gewerbesteuer .....	193
Ermittlung des Gewerbeertrags .....	193
Steuerpflicht .....	193
Gewillkürtes Betriebsvermögen .....	42
Gewinnabführungsvertrag .....	132
Gewinnbegriff .....	155
Grabpflegeleistungen .....	63
Grunderwerbsteuer .....	195
Grundkennbuchstaben .....	200
Grundstückshandel	
gewerblicher .....	31
Grundstücksverkäufe .....	28, 63, 81
Grundstücksvermietung .....	139
Gründungswettbewerb .....	236
Gutachterausschüsse .....	63

**H**

Häfen .....	63
Handelsregister .....	50
Handwerksinnung .....	43
Handwerkskammern .....	44, 63, 233
Hartz IV .....	63, 82
Hauptverwaltungsbeamter .....	18
Haushaltsplan .....	51
Beteiligungsübersicht .....	53
Bürgerhaushalt .....	51
Eigenbetrieb .....	53
Einzelpläne .....	53
Eröffnungsbilanz NKF .....	54
Finanzplanung .....	53
Gesamtergebnisplan NKF .....	53
Gesamtfinanzplan NKF .....	53
Gesamtplan .....	53
Haushalts- und Wirtschaftspläne der Eigenbetriebe .....	53
Haushaltssatzung NKF .....	53
kommunale Unternehmen .....	53
Neues kommunales Finanzmanagement .....	53
Organisatorische Gliederung NKF .....	54
Sammelnachweise und Stellenplan .....	53
Stellenplan NKF .....	54
Teilpläne NKF .....	53

**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Verbindlichkeiten NKF .....	54	Kapitalgesellschaft	
Vermögenshaushalt .....	53	hoheitliche Tätigkeit .....	132
Verpflichtungsermächtigungen NKF .....	54	Karneval .....	64
Verwaltungshaushalt .....	53	Kartenverkauf .....	85
Vorbericht .....	53	Kassenärztliche Vereinigungen .....	64
Vorbericht NKF .....	53	Kegelbahnen .....	64
Haushaltssatzung .....	53	Kettenzusammenfassung .....	119
Hausmüll .....	28	Kindergärten .....	64, 85
Hauswasseranschluss .....	98, 229, 236	Kindertagesstätten .....	85
Heilbäder .....	229	Kirchen .....	31, 64
Heilbehandlungsleistungen .....	236	Photovoltaikanlage .....	31, 92
Heizwerke .....	64	Kommunale Datenverarbeitung .....	86
Hilfsgeschäft .....	45	Kommunale Datenverarbeitungszentren .....	64
Hochschulen .....	83	Kommunale Unternehmen	
Hochschulkliniken .....	64	Steuerung .....	17
Hoheitliche Tätigkeit .....	26	Kommunales Selbstverwaltungsrecht .....	15
Holding		Kommunen .....	15
Querverbund .....	47	wirtschaftliche Betätigung .....	15
Querverbund .....	105	Konzessionsabgaben .....	45, 64, 86, 142, 227
Hörsaalvermietung .....	64, 84	Durchleitungsfälle .....	142
		Körperschaftsteuersatz .....	182
<b>I</b>		Kraftfahrzeugkennzeichenverkauf .....	64
Industrie- und Handelskammern .....	64	Krankenförderung .....	65
Informationen der OFDen .....	232	Krankenfahrten .....	65
Innungen .....	43, 64, 233	Krankenhäuser .....	65
Integrationskurse .....	235	Kreishandwerkerschaften .....	233
Internetnutzung .....	96	Krematorien .....	65, 86
Investitionszuschuss .....	148	KSt 1 Fa	
		Beispiel .....	254
<b>J</b>		Kulturzentren .....	65
Jagdverpachtung .....	64, 84	Kurbetriebe .....	65
Jugendbildungsstätten .....	64	Kureinrichtungen .....	230
Jugendheime .....	64		
Juristische Personen des öffentlichen Rechts .....	12	<b>L</b>	
		Landesbetriebe .....	46
<b>K</b>		Landesbildstellen .....	65
Kameralistik .....	52	Landesforstverwaltungen .....	235
Kämmerer .....	18	Landschaftsgestaltung .....	65
Kantinen .....	64, 85	Landwirtschaftskammern .....	235
Kapitalertragsteuer .....	152, 227, 233	Lebensmitteluntersuchungsanstalten .....	65, 87
3/5 bzw. 3/4 .....	211	Legal Unbundling .....	232
Beteiligung an Personengesellschaft .....	173	Linksammlung .....	242
Betriebsvermögensvergleich .....	156	Lizenzvergaben .....	65
BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit .....	154	Löschwassertheorie .....	114
BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit .....	155		
Einbringung von BgA .....	167, 171	<b>M</b>	
einbringungsgeborene Anteile .....	168	Mahlzeitendienste .....	66
Einzelfragen .....	167	Märkte .....	66, 87
Erträge in einem BgA .....	212	Maschinelles Verfahren .....	200
Feststellungen der BP .....	162	Mehrmütterorganschaft .....	46
Gewinnbegriff .....	155	Mensa .....	66, 89
Nachträgliche Rücklagenbildung .....	159	Messen .....	66
Rücklagenauflösung .....	159	Miet- und Pachtzinsen .....	139
Rücklagenbildung .....	157	Mitschlepptheorie .....	119
sperrfristbehaftete Anteile .....	169	Mitunternehmerschaft .....	34, 156
teilweise Abstandnahme .....	167	Mobilfunk .....	68
Übernahmegewinn .....	171	Museen .....	66
Umsatz- bzw. Gewinn Grenzen .....	157	Museumsshop .....	66
Verlustverrechnung .....	160	Musikschulen .....	66, 89

## Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

<b>N</b>	Rundfunksendungen.....67
Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit ..... 24	<b>S</b>
Nachträgliche Rücklagenbildung ..... 159	Sachmittelüberlassung.....67
Naturschutzbehörde	Schaubild
Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen ..... 66	Betrieb gewerblicher Art .....36
Notwendiges Betriebsvermögen..... 41	Buchführungspflichten .....198
Nutzungsentgelte ..... 209	Hoheitliche Tätigkeit .....30
<b>O</b>	Sphären der jPdöR.....20
Obdachlose..... 69	Stellung des BgA im Steuerrecht .....37
Omnibusbetriebe ..... 66	Schenkungssteuer .....197
ÖPNV ..... 47	Schlachthöfe .....67
Organschaft..... 132, 205	Schülerfirmen .....93
Organträger..... 132	Schulspeisung .....67
<b>P</b>	Schwimmbäder .....67, 93
Parkhäuser ..... 66, 90	Seeling-Urteil EuGH .....235
Parkplatzbewirtschaftung ..... 66	Selbstversorgungsbetriebe .....26
Parkplätze..... 90	Sessellifte.....67
bewachte ..... 66	Skilifte .....67
Parkscheinautomat ..... 66	Sonderausweis.....179
Parkscheinautomaten ..... 91, 216	Sondervermögen .....46
Parkuhren..... 66, 91	Sparkassen .....67
Patientenversorgung ..... 96	Trägerschaft .....42
Pensionspferdehaltung ..... 235	Spartenrechnung .....127, 203
Personalgestellung ..... 66, 91	Beispiel .....243
Personengesellschaft ..... 34	Ergebnisermittlung der Sparten .....130
Umwandlung in..... 138	Ermittlung des Einkommens.....131
Pfarrfeste..... 66	Organschaft .....135
Pflegeheime ..... 66	Sparteneinteilung .....127
Photovoltaikanlage..... 66, 92	Zeitliche Anwendung .....132
Problembeschreibung ..... 11	Spaßbäder.....67
Public-Private-Partnerships..... 229	Spenden .....144, 184
<b>Q</b>	Sperrfristbehaftete Anteile
Querverbund ..... 47	Veräußerung.....33, 169
direkter .....47	Sponsoring .....67
indirekter .....47	Sportanlagen.....235
<b>R</b>	Sportkurse.....67
Rechtliche Grundlagen ..... 21	Sportstätten .....232
Abgabenordnung ..... 22	Stadtbahnen .....67
Einkommensteuer..... 22	Stadthallen.....67
Gewerbesteuer ..... 22	Stadtmarketing .....67
Grunderwerbsteuer ..... 22	Steuererklärungspflicht .....207
Körperschaftsteuer ..... 21	Steuerliches Einlagekonto.....174
Umsatzsteuer..... 21	Anfangsbestand.....175, 232
Rechtsberatung ..... 67	BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit.....174
Rechtsformen..... 16	BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit .....174
Rechtsprechung	Verwendungsfestschreibung.....181
BFH / EugH..... 216	vGA .....180
Regiebetrieb ..... 42	Wechselfälle .....176
Reisebüros..... 67	Strafvollzugsanstalt.....95
Religionsgemeinschaften ..... 31	Straßen- u. Wanderkartenverkauf .....67
Rücklagen ..... 159	Straßenreinigung .....67
Rücklagenauflösung ..... 159	Studentenwerke .....89
Rücklagenbildung ..... 157	Studienfonds.....67
	Studiengebühren .....68, 95
	<b>T</b>
	Technologiezentren .....68
	Telefonnutzung.....68, 96
	Telekommunikation .....68



**Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Theater .....	68
Tierheime .....	68

**U**

Übernahmegewinn.....	171
Umsatzgrenzen.....	157
Umsatzsteuer .....	185
Auskünfte zur Umsatzsteuerpflicht öffentlicher	
Einrichtungen .....	191
Behandlung von Zuschüssen.....	186
Leistungen an jPdöR.....	187, 236
Ort der sonstigen Leistung.....	230
unentgeltliche Wertabgabe .....	229
Unternehmereigenschaft.....	185
Vorsteuerabzug.....	229
Umwandlung .....	
BgA in AöR .....	38, 234
Umweltschutz .....	68
Unbundling.....	232
Universitätskliniken.....	96
Unternehmensberatung.....	68
US-Cross-Border-Leasing.....	49

**V**

Verdecktes Eigenkapital .....	146
Verkehrsbetrieb .....	49
Verkehrsbetriebe .....	146
Verlustrücktrag .....	227
Verlustvortrag .....	121
Eigenbetrieb.....	160
Regiebetrieb .....	161
Vermessungen.....	68
Vermittlungstätigkeiten .....	68
Vermögensverwaltung .....	32
Verpachtungsbetrieb.....	68, 96, 234
Versicherungseinrichtung .....	68
Versorgungsbetriebe .....	68
Versorgungseinrichtung .....	68
Verwendungsreihenfolge.....	153
Volkshochschulen.....	69, 97
Vorsteuerabzug .....	229
Vorwort .....	3

**W**

Wasserbeschaffung.....	69, 98
Wasserversorgung .....	69, 98
Wechselfälle .....	176
Weiterbildung .....	69, 95
Weiterbildungsveranstaltungen .....	63
Werbesendungen .....	69
Werbung .....	67, 69, 99
Werkleitung .....	17
Werksausschuss.....	18
Wertpapierleihe.....	212
Wettbewerbssituation .....	25
Wirtschaftliche Bedeutsamkeit.....	25
Wirtschaftsförderung.....	210
Wirtschaftsgüter .....	
Überführung von .....	145
Wohnheime .....	69
Wohnungsvermittlung .....	69

**Z**

Zeltplätze .....	69
Zimmervermittlung.....	69
Zusammenfassung .....	
durch Organschaft .....	132
in Kapitalgesellschaften.....	123
Zusammenfassung von BgA .....	145, 202
Allgemeines .....	110
Einrichtungen unterhalb der Gewichtigkeitsgrenze ...	120
Gleichartigkeit .....	111
Querverbundunternehmen .....	116
technisch-wirtschaftliche Verflechtung.....	111
Verlustverrechnung.....	120
Verpachtungs-BgA.....	120
Zusatzversicherung .....	
Vermittlung privater – durch gesetzliche Krankenkassen	
.....	99
Zusatzversicherungsvermittlung.....	69
Zuschüsse.....	149, 186
Rückzahlung .....	148
Zuständigkeiten .....	208
Zuwendungen .....	184
Zweckverband.....	49



Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen

Standort Münster  
Andreas-Hofer-Str. 50  
48145 Münster

Standort Köln  
Riehler Platz 2  
50668 Köln

[www.ofd-nrw.de](http://www.ofd-nrw.de)

Stand: 29. März 2006 (nach Diskussion in Bochum)

**Dr. Ludwig Kronthaler**

Richter am Bundesfinanzhof

**„Hoheitliche Beistandsleistungen“**

- **steuerliche Konsequenzen der innerstaatlichen (Re-)Organisation**
- **nach wettbewerblichen Prinzipien –**

**Fortbildungsseminar „Steuerrechtliche Probleme an Hochschulen“  
am 16.-18. März 2006, Ruhr-Universität Bochum  
(Stand nach Diskussion)**

**1. Ausgangssituation**

Vermeehrt geht „der Staat“ dazu über, seine „interne“ Organisation arbeitsteilig und wettbewerblich, transparent (neu) zu gestalten; das Ziel ist dabei vor allem, die knapper werdenden Haushaltsmittel effektiver und effizienter als bislang einzusetzen. Das Prinzip ist dabei immer sehr ähnlich: Die Mittel zur Erfüllung einer staatlichen Aufgabe werden nicht mehr unmittelbar der leistenden Organisationseinheit zugewiesen, sondern der leistungsempfangenden Organisationseinheit, die in Ausführung der grundsätzlichen Entscheidung des Parlamentes (in der Gestalt des Haushaltsplanes) die Konkretisierung vornimmt, ob die Leistung überhaupt, zu welchem Zeitpunkt, in welchem Umfang, ggfs. sogar durch welchen Leistenden erbracht werden soll. Eine andere staatliche Stelle – in der Regel „der Nutzer“ der Leistung – entscheidet also letztlich über die Verwendung der Haushaltsmittel und überprüft am Ende die Qualität der Leistung; der Anreiz hierfür besteht für den Nutzer darin, dass er die *ihm* (und nicht mehr unmittelbar der aufgabenerfüllenden Einheit) zugewiesenen Mittel auch für andere, dem Nutzer zugewiesene Aufgaben einsetzen kann oder die beauftragte Leistung situationsbezogen genauer definieren kann, als dies dem fern stehenden Parlament möglich ist („*Haushaltsflexibilisierung*“). Es entsteht dadurch in und zwischen den staatlichen Einrichtungen („Behörden“) das Bewusstsein und die Transparenz über Kosten und Leistungen staatlichen Handelns.

Die folgenden Beispiele machen deutlich, dass es sich um durchaus erhebliche Leistungsvolumina handelt:

- Leistungen der Bau- und Liegenschaftsämter für die staatlichen Grundstücke und Gebäude (die ihrerseits z.B. von Hochschulen genutzt werden).
- Leistungen der Bezüge- und Beihilfestellen für das (zumeist staatliche) Personal.
- Leistungen der Rechenzentren für verschiedene staatliche Einrichtungen.

Werden die Mittel zur Erfüllung deren Aufgaben nicht mehr direkt vom Parlament an diese Einrichtungen, sondern einer anderen staatlichen Einrichtung (z.B. Hochschule) zugewiesen und diese Leistungen von dort in Auftrag gegeben, werden staatsinterne Leistungsbeziehungen sichtbar. Da es sich in den Beispielsfällen um *Dienstleistungen* handelt, wie sie auch von privaten Dritten erbracht werden könnten, stellt sich vor dem Hintergrund eines „potenziellen Wettbewerbs“ die Frage, ob die staatlichen Stellen untereinander sich steuerlich relevanten Leistungsaustausch erbringen, oder ob diese Tätigkeiten doch irgendwie den hoheitlichen und damit nicht steuerbaren Bereich zuzuordnen sind.

## 2. Rechtsgrundlagen

### a) EU-Recht:

Artikel 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie RL 77/388/EWG bestimmt Folgendes:

*„Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.*

*Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. ...“*

### b) Nationales Recht:

Demgegenüber bestimmt § 2 Abs. 3 Satz 1 Umsatzsteuergesetz (UStG):

*„Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art. (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerbliche oder beruflich tätig.“*

Nach § 4 Abs. 1 KStG zählen zu diesen Betrieben gewerblicher Art (BgA) alle *Einrichtungen*, die einer *nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen* und die sich *innerhalb der Gesamtbetätigung wirtschaftlich herausheben*; negativ dürfen sie außerdem *nicht der Vermögensverwaltung und nicht dem hoheitlichen Bereich* zuzuordnen sein.

Die beiden normativen Ansätze sind ohne nähere Interpretation nicht handhabbar. Die entscheidende Frage ist in den Beispielfällen, ob die leistenden staatlichen Stellen **„in Ausübung der öffentlichen Gewalt“** oder unternehmerisch tätig werden; erst wenn das Handeln in Ausübung der öffentlichen Gewalt angenommen wird, stellt sich die Frage nach **„größeren Wettbewerbsverzerrungen“** i.S.d. Art. 4 Abs. 5 Satz 2 RL 77/388/EWG.

### **3. Definition „in Ausübung der öffentlichen Gewalt“**

#### **a) Frühere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs**

Früher nahm der Bundesfinanzhof (BFH) das Tätigwerden in Ausübung der öffentlichen Gewalt an, wenn

- a) eine Körperschaft des öffentlich Rechts tätig wurde und
- b) die Tätigkeit der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben diene. Dies nahm er an, wenn die Aufgabe durch Gesetz oder Verordnung ausdrücklich zugewiesen war und der Körperschaft des öffentlichen Rechts „eigentümlich“ und – wenn auch nicht ausschließlich, so doch in ganz erheblichem Umfang oder im Regelfall – „vorbehalten“ war (BFH-Urteil vom 1. April 1965 V 131/62 U, BFHE 82, 263, BStBl. III 1965, 339).

Auf dieser Grundlage nahm der BFH die Erstellung rein mechanischer, bürotechnischer Vor- oder Nebenarbeiten als hoheitlich an, die eine Körperschaft des öffentlichen Rechts für eine „funktionell gleichartige“ Körperschaft auf deren Ersuchen gegen Erstattung der Selbstkosten erbrachte:

*„Denn die Körperschaften des öffentlichen Rechts erfüllen ihre amtlichen Aufgaben in der Regel ohne fremde Mithilfe. Es ist ihnen also, soweit nicht sogar haushaltsrechtlich verboten, jedenfalls eigentümlich und vorbehalten, dass sie auch die Vor- und Nebenarbeiten zu ihren nach außen in Erscheinung tretenden Handlungen selbst durchführen. Damit partizipieren jene Teilleistungen am amtlichen Charakter der Gesamtleistung....Allerdings unterscheiden sich diese Teilleistungen auch aus der Sicht des Umsatzsteuerrechts von den typischen Formen der Hoheitsausübung, weil sie im allgemeinen von privater Seite immerhin ausgeführt werden könnten, wenn sie eine Behörde einem privaten Unternehmer in Auftrag gäbe. Doch sind solche Aufträge, wie schon betont, unüblich und deshalb grundsätzlich nicht Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs...“ (BFHE 82, 263).*

Gerade gegenüber letzterer Aussage haben sich die Lebensverhältnisse und damit die „Unüblichkeit“ sicher geändert. Damals ging der BFH jedoch im Ergebnis davon aus,

*„...dass die ersuchte Körperschaft des öffentlichen Rechts eine echte Beistandsleistung erbringt und damit eine Amtshandlung ausführt, wenn sie nur selbst die Förderung öffentlich-rechtlicher Ziele (Gegensatz: wirtschaftliche Ziele) verfolgt und sich die Hilfstätigkeit nicht als Ausfluss eines organisatorischen Unterordnungsverhältnisses darstellt. Denn es liegt jedenfalls im Rahmen diese für Behörden sogar verfassungsrechtlichen Prinzips der gegenseitigen Hilfeleistung (Art. 35 des Grundgesetzes – GG -), dass ein Versicherungsträger, der ohne Beeinträchtigung seines eigentlichen Aufgabenkreises dazu in der Lage ist, die Aufgaben des anderen auf dessen Ersuchen hin zu erleichtern trachtet (...).“*

Im konkreten Fall ging es um die Durchführung von Datenverarbeitungstätigkeiten eines Versicherungsträgers für einen anderen auf dessen Ersuchen gegen Aufwandserstattung.

Und weiter:

*„Der Senat sieht es auch nicht als schädlich an, wenn sich die ersuchte Körperschaft ... auch von Gesichtspunkten der besseren Rentabilität ihrer technischen Einrichtungen leiten lässt; es dürfen diese Erwägungen nur nicht überwiegen.“*

Ähnlich argumentierte der BFH auch in Fällen der Aufgabenübertragung zwischen Rundfunkanstalten gegen angemessenen Auslagenersatz (BFH-Urteil vom 6. Juli 1967 V 76/64, BFHE 89, 164; BStBl. III 1967, 582) und der Übernahme der Abwasserbeseitigung einer Gemeinde für eine andere auf Grund Vertrages:

*„Eine Gemeinde übt im Wege der Amtshilfe öffentliche Gewalt aus, wenn sie auf Grund von Verträgen mit anderen Gemeinden Abwässer in ihre Kanalisation übernimmt und beseitigt....Eine Amtshilfe kann sogar dann vorliegen, wenn die Körperschaften des öffentlichen Rechts die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Vereinbarungen untereinander in den Formen des privaten Rechts treffen.“ (BFH-Urteil vom 12. Dezember 1968 V 213/65, BFHE 94, 558; BStBl. II 1969, 280).*

## **b) Neuere Rechtsprechung**

Dieser immer noch etwas ungenaue argumentative Ansatz erfuhr unter dem Eindruck der RL 77/388/EWG und den darin formulierten Gedanken der Wettbewerbsneutralität des Umsatzsteuerrechts eine neue Konkretisierung:

***„Übernimmt eine juristische Person des öffentlichen Rechts Aufgaben, wie sie auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden, und tritt sie dadurch – und sei es auch ungewollt – in tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb zu privatwirtschaftlichen Unternehmen, ist ihre Tätigkeit nicht mehr hoheitlich.“***

(BFH-Urteil vom 23. Oktober 1996, I R 1-2/94, BFHE 181, 322, BStBl. II 1997, 139; BFH-Urteil vom 8. Januar 1998 V R 32/97, BFHE 185, 283, BStBl. II 1998, 410).

## **c) Erste Verwaltungserfahrungen**

Vor diesem Hintergrund könnten die Leistungen der Bauämter, der Bezügeabrechnungsstellen oder externer Rechenzentren für Hochschulen als steuerlich relevant erscheinen, weil sie ihrem Inhalt nach Dienstleistungen darstellen, die auch von privatwirtschaftlichen Unternehmen erbracht werden (Architekten und Ingenieure; Lohnabrechnungsbüros; DV-Provider). Bei einer Betriebsprüfung einer hessischen Universität wurden die Leistungen der Universität für die Erstellung und Pflege des Internetauftritts eines Ministeriums sowie die Laborleistungen für die Landestierseuchenkasse gleichwohl dem hoheitlichen Bereich zugeordnet, weil es sich dabei um **„hoheitliche Beistandsleistungen“** handle. Die Beistandsleistungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) begründeten bei der Erfüllung hoheitlicher Tätigkeiten einer anderen jPöR keinen BgA. Der hoheitliche Charakter der Tätigkeit bliebe auch bei der übernehmenden jPöR erhalten. Auf die Form des Zusammenwirkens käme es nicht an. Auch sei nicht entscheidend, ob verwaltungsrechtlich Amtshilfe vorliege. Mit der Auslagerung eines Hilfsgeschäftes, das für sich betrachtet nicht hoheitlich sei, verliere das Hilfsgeschäft nicht die Zuordnung zum hoheitlichen

Bereich. Der Charakter der Tätigkeit bei der übertragenden jPöR sei ausschlaggebend für die Beurteilung der Tätigkeit, wenn sie nur auf eine andere jPöR übertragen werde. Anders seien die Fälle zu beurteilen, in denen die selbe Tätigkeit auf einen BgA von jPöR oder an private Dritte übertragen werden.

Diese Begründung ist erkennbar von der Absicht getragen, den zwischenbehördlichen Leistungsaustausch dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen und damit nicht der Besteuerung zu unterwerfen (wobei sich bei „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ die Frage nach den Konsequenzen aus Art. 4 Abs. 5 Satz 2 RL 77/388/EWG stellen würde, die sich zunächst an den nationalen Gesetzgeber richtet; fraglich wäre allerdings wie in den Glückspielfällen nach Art. 13 Teil B Buchst. f) RL 77/388/EWG, ob sich nicht die der Besteuerung unterworfenen privaten Unternehmer auf diese Behandlung stützen und ebenfalls Nichtssteuerbarkeit vergleichbarer Leistungen durch unmittelbare Wirkung der RL beanspruchen könnten, vgl. EuGH-Urteil vom 17. Februar 2005 C-453/02 und C-462/02 – Linneweber und Akritidis - ). Dieses Bestreben ist umso verständlicher, als es sich im Fall der Beistandsleistung für das Ministerium nur um eine andere, rechtlich unselbständige und nur organisatorisch gesonderte Einrichtung derselben Körperschaft des öffentlichen Rechts – nämlich des Landes – handelt. In diesen Fällen wird argumentativ auch an die Organschaft, d.h. die fehlende Selbständigkeit der (gewerblichen oder beruflichen) Tätigkeit nach § 2 Abs. 2 UStG gedacht (Michael Breitbach und A.P. Globuschütz, Das neue Steuerungsmodell und das Steuerrecht – Steuerrechtliche Relevanz des zwischenbehördlichen Leistungsaustausches in: Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Friedrich v. Zezschwitz, Selbstbestimmung und Gemeinwohl, Hrsg.: Manfred Aschke, Friedhelm Hase und Reimund Schmidt-De Caluwe, 2005, S. 359 ff.) auch wenn diese Überlegungen allenfalls sinngemäß angewendet werden können, weil diese Vorschrift ausdrücklich nicht für die jPöR mit ihren BgA's gilt.

#### **d) Neuer Lösungsansatz: „Sonderrechtsregelung“ – Öffentliches Haushaltsrecht**

Es kommt deshalb entscheidend darauf an, wie der Obersatz *„Übernimmt eine jPöR Aufgaben, wie sie auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden...“* zu verstehen ist. Der BFH führt dazu in BFHE 185, 283 aus:



*„Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 RL 77/388/EWG ist dahin auszulegen, daß es sich bei den Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ um solche Tätigkeiten handelt, die die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung ausüben; ausgenommen sind Tätigkeiten, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben, wie private Wirtschaftsunternehmer (m.N....).“*

**Maßgebend sind also die Rechtsnormen, auf deren Grundlage die Einrichtung des öffentlichen Rechts nach außen tätig wird und nicht der Inhalt der Tätigkeit sondern die Form des Handelns (s. auch Heidner in Bunjes/Geist, UStG 8. Auflage 2005, Rn. 151 zu § 2).**

Bezogen auf den relevanten Sachverhalt der "Auftragsvergabe" der Hochschule etwa an das Bauamt, die Bezügestelle oder das Rechenzentrum ist die Rechtsgrundlage eine öffentlich-rechtliche, nämlich das öffentliche Haushaltsrecht: Die Hochschule wird durch die innerstaatliche Neuorganisation und durch das Parlament ermächtigt, nach seiner Konkretisierungsentscheidung über die Verwendung von grundsätzlich disponierten Haushaltsmitteln zu bestimmen; allein hierauf kommt es an und nicht auf den Inhalt der späteren Tätigkeit einer anderen öffentlichen Einrichtung (Bauen oder Lohnabrechnung). Mit dieser Leistungsbeziehung zwischen Hochschule und z.B. Bauamt auf der Grundlage des Haushaltsrechts wird die Hochschule (gegenüber dem Bauamt) bzw. das Bauamt gegenüber dem öffentlichen Nutzer Hochschule (eigentlich aber gegenüber dem Eigentümer der Grundstücke, i.d.R. nämlich dem Staat selbst) tätig.

Geht es aber am Ende nur um eine neuartige Form der innerstaatlichen Zuweisung öffentlicher Mittel, indem sie nicht mehr direkt der leistungserbringenden staatlichen Einheit, sondern dieser über eine andere – der „nutzenden“ staatlichen Einheit – zugewiesen werden, bleibt dieses staatliche Handeln ein „Internum“ des Staates. Es findet dann auch kein Endverbrauch statt, so dass die Nichterhebung von Umsatzsteuer auch aus diesem Gesichtspunkt gerechtfertigt ist.

Dies deckt sich mit Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 1 der 6. EG-Richtlinie (s.o.), wonach Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige gelten, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der *öffentlichen Gewalt* (= öffentliches Sonderrecht) obliegen, *auch wenn sie in im Zusammen-*

hang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Organisiert sich der Staat intern arbeitsteilig und erhält eine staatliche Organisationseinheit für die ihr obliegenden Aufgaben *Haushaltsmittel*, erhebt sie keine "Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben" für ihre Tätigkeit. Dabei spielt es keine Rolle, ob sie die Haushaltsmittel direkt vom "Staat", d.h. vom Parlament oder auf Grund Ermächtigung durch das Parlament von einer anderen staatlichen Einheit erhält. Sowohl die mittelzuweisende als auch die mittelempfangende staatliche Stelle oder öffentliche Einrichtung unterliegen dem Haushaltsrecht, so dass die Haushaltsmittel den "Haushaltskreis" nicht verlassen. Und dass der Staat seine öffentlichen Aufgaben nicht durch Eigenleistung erfüllen dürfte, ist bislang nicht in Zweifel gezogen worden. Allen bislang von der Rechtsprechung im Sinne einer Umsatzsteuerpflicht von öffentlichen Einrichtungen entschiedenen Fällen ist gemeinsam, dass sie für ihre Tätigkeiten Geld "von außen" bezogen haben, d.h. entweder von nichtöffentlichen (natürlichen oder juristischen) Personen oder auf privatrechtlicher Grundlage (d.h. gerade nicht auf der Grundlage öffentlichen Sonderrechts). Die Zuweisung (und der Empfang) von Haushaltsmitteln stellt keine "Erhebung von Abgaben" i.S.d. Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 1 der 6. EG-Richtlinie dar (sondern ist die innerstaatliche *Verwendung* bereits erhobener Abgaben); sie entspricht einer – auch bei juristischen Personen des Privatrechts – nicht steuerbaren *Gesellschaftereinlage*.

Auch nach nationalem Recht ergibt sich bei dieser Betrachtung keine Umsatzsteuerpflicht, weil die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG nicht erfüllt sind; denn die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben ist i.d.R. keine wirtschaftliche Tätigkeit, jedenfalls aber stellt die Zuweisung von Haushaltsmitteln aus den genannten Gründen keine "Erzielung von Einnahmen" dar, so dass kein Betrieb gewerblicher Art nach § 4 Abs. 1 KStG vorliegt.

Allerdings reicht die Begründung dieses Ansatzes zunächst nur so weit, wie die Organisations- und Haushaltshoheit einer Gebietskörperschaft (Bund, Länder, Gemeinden) reicht. Innerhalb eines Landes lässt sich damit hoheitliches Handeln begründen, nicht aber bei länderübergreifendem Einsatz von Haushaltsmitteln oder gar beim Transfer von Mitteln des Bundes auf eine Ländereinrichtung. Relevant wird diese Grenze bei der Auftragsforschung in Form der *Ressortforschung*, wenn ein (Bundes-)Ministerium einer Hochschule eines Landes Forschungsmittel für einen bestimmten Zweck zur Verfügung stellt *und* sich dabei die Verwertung und Nutzung der For-

schungsergebnisse exklusiv vorbehält (dann liegt möglicherweise kein echter, sondern ein zum Leistungsaustausch führender unechter Zuschuss vor). Spielt sich dieser Fall innerhalb der Grenzen eines Landes ab, könnte ein Fall der besonderen innerstaatlichen Mittelverteilung vorliegen, über die Ländergrenze hinweg trägt diese Begründung nicht mehr unmittelbar. Ob man auf die früheren Amtshilfeüberlegungen des BFH auf der Grundlage des Art. 35 GG – bundesweit mögliche hoheitliche Beistandsleistung (BFHE 82, 263) – heute noch abstellen kann, ist ungewiss.

#### **4. „Größere Wettbewerbsverzerrungen“?**

Die Frage nach den "(größeren) Wettbewerbsverzerrungen" stellt sich nach Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 2 der 6. EG-Richtlinie nur dann, falls öffentliche Einrichtungen *"solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen..."*; damit nimmt Unterabsatz 2 auf den Unterabsatz 1 Bezug und meint daher Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt, für die Einrichtungen des öffentlichen Rechts *"Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben"*. Stellt aber die Zuweisung von Haushaltsmitteln auf der Grundlage des Haushaltsrechtes bzw. der Empfang von Haushaltsmitteln auf der Grundlage des Haushaltsrechtes keine "Abgabenerhebung" dar, greift der von Unterabsatz 2 in Bezug genommene Unterabsatz 1 gar nicht ein. Solange sich öffentliche Einrichtungen also im "geschlossenen Haushaltskreis" bewegen, sind sie nach der 6. EG-Richtlinie nicht steuerpflichtig.

#### **5. Ergebnis**

Die Mittelflüsse zwischen den verschiedenen Einrichtungen des Staates auf der Grundlage des „Neuen Steuerungsmodells“ in einem "geschlossenen Haushaltskreis" sind steuerlich irrelevant, jedenfalls soweit sie sich innerhalb derselben Gebietskörperschaft (Bund, Land) abspielen: Sie begründen keinen Betrieb gewerblicher Art, weil der Staat im Rahmen des öffentlichen Sonderrechts „Haushaltsrecht“ tätig wird und damit „in Ausübung der öffentlichen Gewalt“ seine internen Angelegenheiten regelt. Auf dieser Bezugsbasis findet keinerlei Wettbewerb statt, so dass sich auch EU-rechtlich nichts anderes ergibt.

Heft 1

# Meißner Hochschulschriften



FACHHOCHSCHULE  
DER SÄCHSISCHEN  
VERWALTUNG



Freistaat  
**SACHSEN**



Heft 1

# Meißner Hochschulschriften

# Inhalt

## Umsatzbesteuerung der Kommunen - Rechtliche Rahmenbedingungen in der EU und im nationalen Recht sowie aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung ..... 8

*Dr. Pierré Frotscher*

1	Einleitung .....	8
2	Nationale Rechtslage ohne Berücksichtigung der unionsrechtlichen Vorgaben .....	9
2.1	Vorliegen einer Einrichtung .....	10
2.2	Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft .....	10
2.3	Wirtschaftliches Herausheben aus Gesamtbetätigung .....	11
2.4	Keine Vermögensverwaltung .....	11
2.5	Keine hoheitliche Tätigkeit .....	11
2.6	Ergebnis .....	13
3	Unionsrechtliche Vorgaben entsprechend der Auslegung des EuGH .....	13
4	Gegenüberstellung der nationalen Rechtslage und der unionsrechtlichen Vorgaben .....	16
5	Verhältnis des nationalen Umsatzsteuerrechts zum Unionsrecht .....	17
6	Rechtsprechung des BFH in diesem Kontext .....	19
6.1	BFH-Urteil vom 15.4.2010 zur Unternehmereigenschaft einer Hochschule bei Nutzungsüberlassungen .....	19
6.2	BFH-Urteil vom 17.3.2010 zur Unternehmereigenschaft einer Gemeinde bzgl. Fahrzeug mit Werbeaufdrucken .....	20
6.3	BFH-Urteil vom 3.3.2011 zur unternehmerischen Tätigkeit einer Gemeinde bei Überlassung von Standplätzen auf einem Wochenmarkt .....	21
6.4	BFH-Urteil vom 10.11.2011 zur unternehmerischen Tätigkeit einer Gemeinde beim Betrieb einer Sport- und Freizeithalle .....	21
6.5	BFH-Urteil vom 1.12.2011 zur Umsatzsteuerpflicht bei der Überlassung von PKW-Tiefgaragenstellplätzen durch eine Gemeinde .....	23
7	Auffassung der Finanzverwaltung .....	24
8	Bewertung und Ausblick .....	25
9	Literatur .....	27

## Kommunaler Haushaltsausgleich der sächsischen Kommunen oder

### Was will uns die doppische Haushaltssatzung sagen? .....29

*Prof. Dr. Isabelle Jänchen*

1	Einleitung .....	29
2	Die doppische Haushaltssatzung der sächsischen Kommunen .....	30
2.1	Ergebnishaushalt .....	30
2.2	Finanzhaushalt .....	31
2.3	Zusammenhang aus Ergebnis- und Finanzhaushalt .....	31
2.3.1	Veranschlagtes Ergebnis .....	31
2.3.2	Abschreibung und Investition .....	32
2.4	Transparenz in der doppischen Haushaltssatzung .....	33
3	Regelungen für den Haushaltsausgleich .....	34
3.1	„Strenger Haushaltsausgleich“ .....	34
3.2	Stufenregelung im Haushaltsausgleich .....	35
3.3	Übergangsregelungen bis 2016 .....	35
4	Empirische Überprüfung der gesetzlichen Regelungen .....	37
4.1	Ziel der Untersuchung .....	37
4.2	Vorgehensweise bei der empirischen Untersuchung .....	37
4.3	Ergebnisse der empirischen Untersuchung .....	38
4.3.1	Haushaltsausgleich .....	38
4.3.2	Ergebnisanteil .....	39
4.3.3	Finanzhaushalt .....	40
4.3.4	Inanspruchnahme der Übergangsregelung .....	42
5	Schlussfolgerungen und Handlungsempfehlungen .....	43
6	Literatur .....	45



## Kritische Würdigung der drei Ordnungssysteme

### Aufgabengliederungsplan, Produktplan und Prozessstruktur .....46

*Dr. Agnes Schausberger*

*Dr. Anke Wolfert*

1	Vorbemerkung .....	46
2	Definition und Einsatzzweck der drei Instrumente bisher .....	47
2.1	Aufgabe und Aufgabengliederung .....	47
2.2	Produkte und Produktplan .....	49
2.3	Prozess und Prozessgliederung .....	50
3	Praktische Probleme der Abgrenzung .....	51
3.1	Historische Entwicklung der drei Ordnungssysteme .....	51
3.2	Zusammenhänge und Widersprüche der drei Ordnungssysteme .....	51
3.3	Beispiele aus der kommunalen Praxis .....	55
3.3.1	Fachaufgabe Wahlen .....	55
3.3.2	Fachaufgabe Bibliotheken .....	55
3.3.3	Fachaufgabe Meldeangelegenheiten .....	56
3.3.4	Querschnittsaufgabe Zentrale Serviceleistungen .....	57
3.4	Zwischenfazit .....	58
4	Ein neuer Ansatz zur Verknüpfung der drei Ordnungssysteme .....	59
4.1	Überblick .....	59
4.2	Beispiel .....	61
4.3	Handlungsempfehlungen .....	63
4.4	Der Nutzen des neuen Ansatzes .....	64
5	Literatur .....	65

# Vorwort Meißner Hochschulschriften



Dr. Frank Nolden

Rektor

Foto: Foto Kahle

Sehr geehrte Damen und Herren,  
liebe Leserinnen und Leser,

ich freue mich, Ihnen die erste Ausgabe der Meißener Hochschulschriften vorlegen zu können. Sie ist das Ergebnis der anwendungsorientierten Forschung von haupt-, aber auch nebenamtlichen Lehrkräften unserer Einrichtung. Forschung an Fachhochschulen zu leisten, stellt die Professorinnen und Professoren sowie die Dozentinnen und Dozenten in mehrerlei Hinsicht vor Herausforderungen. Einerseits fehlt in Fachhochschulen ein akademischer Unterbau, der für Universitäten völlig selbstverständlich ist. Dadurch sind alle Arbeiten gewissermaßen „höchstpersönlicher“ Art – und von den wissenschaftlichen Hauptleistern zu erbringen. Andererseits besteht ein erheblicher Arbeitsdruck durch die Lehrverpflichtung, die ebenfalls weit über jene der meisten Hochschulen hinausgeht. Die nebenamtlichen Dozenten haben zudem ihre normale Arbeit in den Behörden und Einrichtungen des Freistaates zu verrichten. Insofern gebührt ihnen Respekt und Dank für die geleistete Arbeit.

Die Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen beabsichtigt, jährlich zwei Hochschulschriften herauszubringen. Die Bandbreite der Artikel kann dabei inhaltlich ausgesprochen weitreichend sein, leistet die Hochschule doch wissenschaftliche Ausbildung und anwendungsorientierte Forschung in der gesamten Breite der Aufgaben der Sozialversicherung, Steuer- und Kommunalverwaltungen sowie der Rechtspflege, die nicht auf den Richter fokussiert ist.

Ich wünsche Ihnen eine interessante Lektüre,

Ihr Frank Nolden

Meißen im Dezember 2013

# Umsatzbesteuerung der Kommunen – Rechtliche Rahmenbedingungen in der EU und im nationalen Recht sowie aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung



Dr. Pierré Frotscher  
Dozent für  
Umsatzsteuer  
und Privatrecht

## 1 Einleitung

Die Umsatzbesteuerung der Kommunen und anderer Körperschaften des öffentlichen Rechts ist seit Jahrzehnten umstritten und wirft immer wieder Zweifelsfragen auf. Dies ist zum einen darauf zurückzuführen, dass deren Tätigkeiten häufig nicht ohne weiteres eindeutig zwischen hoheitlichem und wirtschaftlichem Bereich abzugrenzen sind, zumal diese häufig ineinandergreifen. Zum anderen wird die umsatzsteuerliche Würdigung dadurch erschwert, dass nationales Recht und europäische Vorgaben nicht aufeinander angepasst sind, von verschiedenen Ansätzen ausgehen und unterschiedliche Prämissen zu Grunde legen. Selbst der Bundesrechnungshof (BRH) kritisierte bereits 2004 die unzureichende Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben und empfahl eine entsprechende Anpassung der nationalen Regelungen<sup>1</sup>. Von der Politik wurde die Problematik zwar ebenfalls erkannt<sup>2</sup>, aber bisher nicht in Angriff genommen.

In jüngerer Zeit hat der Bundesfinanzhof<sup>3</sup> (BFH) mehrere maßgebliche Entscheidungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand gefällt – wobei zwei Entscheidungen auch sächsische Fälle zu

- 
- 1 BRH, Bericht gemäß § 99 BHO vom 2.11.2004, abrufbar unter: <http://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/sonderberichte>.
  - 2 So enthält der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP vom 26.10.2009 durchaus das Ziel, Wettbewerbsgleichheit zwischen kommunalen und privaten Anbietern, insbesondere bei der Umsatzsteuer zu schaffen, vgl. <http://www.cdu.de/sites/default/files/media/dokumente/091026-koalitionsvertrag-cducsu-fdp.pdf>, dort S. 14.
  - 3 Vgl. BFH v. 03.03.2011, Az.: V R 23/10, BStBl. II 2012, S. 74; BFH v. 15.4.2010, Az.: V R 10/09, UR 2010, S. 646; BFH v. 17.3.2010, Az.: XI R 17/08, UR 2010, S. 943; BFH v. 10.11.2011, Az.: V R 41/10, DStR 2012, S. 348 und v. 1.12.2011, Az.: V R 1/11, DStR 2012, S. 352.

Gründe lagen<sup>4</sup> –, die insofern klare Aussagen treffen und die scheinbar unendliche Geschichte der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand einem vorläufigen Abschluss zuführen. Im Ergebnis setzte sich dabei – um es vorwegzunehmen und nicht überraschend – eine den unionsrechtlichen Vorgaben konforme Lösung durch. Im Folgenden soll zunächst die nationale Rechtslage ohne Berücksichtigung des Unionsrechts dargestellt und dann den unionsrechtlichen Vorgaben gegenüber gestellt werden. Vor diesem Hintergrund soll dann weiter die Rechtsprechung des BFH konkret erörtert und die Thematik schließlich einer Bewertung zugeführt werden.

## 2 Nationale Rechtslage ohne Berücksichtigung der unionsrechtlichen Vorgaben

Anknüpfungspunkt des Umsatzsteuerrechts ist der Unternehmer. Nur wer Unternehmer ist, kann steuerbare Umsätze tätigen, Steuerschuldner werden und den Vorsteuerabzug geltend machen<sup>5</sup>. Unternehmer ist dabei gem. § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG jeder, der eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt<sup>6</sup>.

Für juristische Personen des öffentlichen Rechts<sup>7</sup> schränkt § 2 Abs. 3 S. 1 UStG dies insofern ein, als diese nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe Unternehmer sind<sup>8</sup>.

Hinsichtlich des Vorliegens eines Betriebs gewerblicher Art verweist das UStG auf die Ausführungen in § 4 KStG.<sup>9</sup> Dieser gibt für das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art in seinem Abs. 1 S. 1 folgende Tatbestandsmerkmale an:

- Vorliegen einer Einrichtung,
- die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient und
- sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person heraushebt.

4 Der Entscheidung des BFH v. 03.03.2011, Az.: V R 23/10, BStBl. II 2012, S. 74 lag die Entscheidung des Sächsischen FG v. 2.6.2010, Az.: 6 K 519/06, DStRE 2011, S. 448 und der Entscheidung des BFH v. 10.11.2011, Az.: V R 41/10, DStR 2012, S. 348 lag die Entscheidung des Sächsischen FG v. 15.7.2009, Az.: 5 K 1593/04, ZKF 2011, S. 119 zu Grunde, das nach Zurückverweisung des BFH zwischenzeitlich auch in der Sache mit Urteil v. 07.03.2013, Az.: 6 K 221/12, ZKF 2013, 187 entschieden hat.

5 Ausnahmen bestehen beim innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge, wo § 1b UStG auf den Erwerber abstellt oder bei Fahrzeuglieferungen im Sinne des § 2a UStG.

6 Vgl. hierzu allgemein *Lippross*, Umsatzsteuer, S. 384 ff. sowie im Hinblick auf die Unternehmereigenschaft interkommunaler Kooperationen *Englisch*, UR 2013, S. 570 f.

7 Dies sind vor allem die Gebietskörperschaften, d. h. Bund, Länder, Gemeinden, Gebietskörperschaften – vgl. hierzu auch R 6 Abs. 1 KStR.

8 Darüber hinaus sind auch bestimmte in § 2 Abs. 3 S. 2 UStG aufgeführte Sondertätigkeiten zwingend dem unternehmerischen Bereich zugeordnet worden.

9 Dies ist schon unglücklich, da Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer nicht das gleiche Besteuerungsziel verfolgen – vgl. *Jakob*, Umsatzsteuer, Rdn. 156.

Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), sind nach § 4 Abs. 5 KStG von den Betrieben gewerblicher Art ausgenommen.

Bestimmte Versorgungsbetriebe und deren Verpachtung werden allerdings hiervon wieder ausgenommen und nach § 4 Abs. 3 und 4 KStG zwingend den Betrieben gewerblicher Art zuordnet, ohne dass es auf die Einschränkung des § 4 Abs. 5 KStG ankommt. Nicht erfasst vom körperschaftsteuerlichen Begriff des Betriebs gewerblicher Art ist schließlich nach h. M. die bloße Vermögensverwaltung<sup>10</sup>. Konkret ist zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen auszuführen:

## 2.1 Vorliegen einer Einrichtung

Als Einrichtung wird jede Betätigung der öffentlichen Hand verstanden, die unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet ist, dadurch in sich wirtschaftlich zusammenhängt und eine funktionelle Einheit bildet<sup>11</sup>. Eigene Arbeitsmittel oder eigenes Personal sind hierfür nicht erforderlich. Es bedarf lediglich einer gewissen organisatorischen Verselbstständigung. Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Einrichtung sind z. B. eine besondere Geschäftsleitung, eine getrennte Buchführung oder ein gesondert geführter Haushalt<sup>12</sup>. Nach Auffassung der Finanzverwaltung wird bei Jahresumsätzen ab 130.000 EUR eine Einrichtung auch ohne das Vorliegen organisatorischer Merkmale als gegeben unterstellt<sup>13</sup>.

## 2.2 Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft

Das Erfordernis der nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen entspricht den allgemeinen Anforderungen einer unternehmerischen Tätigkeit nach § 2 Abs. 1 UStG. Hierfür reicht jede auf Wiederholung angelegte Tätigkeit. Gewinnerzielungsabsicht und eine Beteiligung am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr sind gem. § 4 Abs. 1 S. 2 KStG nicht erforderlich.

Der Ausschluss der Land- und Forstwirtschaft aus der körperschaftlichen Definition des Betriebs gewerblicher Art ist durch die explizite Anführung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in § 2 Abs. 3 S. 1 UStG im Ergebnis für die Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ohne Bedeutung.

---

10 Vgl. Heger in Gosch, KStG, § 4 Rdn. 50 ff. m. w. N.; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rz. 30.

11 Vgl. Lippross, Umsatzsteuer, S. 438.

12 Vgl. Lippross, Umsatzsteuer, S. 438.

13 Vgl. R 6 Abs. 5 KStR; Finanzministerium Hessen, Erlass v. 13.12.2006, Az.: S 7106 A - 096 - II 51, UR 2007, S. 661.

## 2.3 Wirtschaftliches Herausheben aus Gesamtbetätigung

Nach Auffassung der Verwaltung in R 6 Abs. 5 KStR ist grundsätzlich erst ab nachhaltigen Jahresumsätzen über 30.678 EUR – die Finanzverwaltung stellt gewöhnlich auf den Durchschnitt der letzten drei Jahre ab – ein wichtiger Anhaltspunkt für eine wirtschaftlich herausgehobene Betätigung gegeben. Auf das Verhältnis der Einnahmen zu den Gesamteinnahmen der juristischen Person des öffentlichen Rechts kommt es nicht an. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass bei Nichterreichen dieser Umsatzgrenze grundsätzlich kein Betrieb gewerblicher Art vorliegt.

## 2.4 Keine Vermögensverwaltung

Nach § 4 Abs. 4 KStG gilt als Betrieb gewerblicher Art auch dessen Verpachtung. Daraus lässt sich ableiten, dass die Vermietung und Verpachtung von Verwaltungsvermögen keinen Betrieb gewerblicher Art begründet, wenn dieses Verwaltungsvermögen selbst keinen Betrieb gewerblicher Art darstellt. Die reine Vermögensverwaltung, insbesondere die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, begründet demnach keinen Betrieb gewerblicher Art und gehört demnach zum nichtunternehmerischen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts<sup>14</sup>.

## 2.5 Keine hoheitliche Tätigkeit

Zur Bestimmung, ob eine hoheitliche Tätigkeit vorliegt, ist Ansatzpunkt, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Einrichtung Aufgaben erfüllt, die ihr als Träger öffentlicher Gewalt eigentümlich und vorbehalten sind<sup>15</sup>. Kennzeichnend hierfür ist die Erfüllung spezifisch öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind, staatlichen Zwecken dienen und zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist<sup>16</sup>. Insofern indiziert vor allem die Zuweisung einer Aufgabe durch Gesetz, Verordnung oder Gewohnheitsrecht auf die juristische Person des öffentlichen Rechts oder ein besonderer rechtlicher Annahmepflicht die Ausübung der öffentlichen Gewalt<sup>17</sup>.

Typische Hoheitsbetriebe sind Einrichtungen der staatlichen Eingriffsverwaltung, wie z. B. die Gerichtsbarkeit, die Strafvollstreckung, Landesverteidigung, Steuerverwaltung, Polizei und Gefahrenabwehr durch Ordnungsbehörden und Feuerwehr<sup>18</sup>. Nach der alten

14 Vgl. *Lippross*, Umsatzsteuer 2012, S. 440; OFD Chemnitz v. 1.2.2005, DStR 2005, S. 333.

15 Vgl. BFH v. 30.6.1988, Az.: V R 79/84, BStBl. II 1988, S. 910; s. a. H 9 KStR; BMF-Schreiben v. 11.12.2009, Az.: IV B 7 –S2706/07/10006, BStBl. I, S. 1597.

16 Vgl. *Seer/Klemke*, BB 2010, S. 2015, 2016.

17 Vgl. auch *Droege*, LKRZ 2013, S. 97 f.

18 Vgl. *Lippross*, Umsatzsteuer 2012, S. 438.

Rechtsprechung des BFH<sup>19</sup> und noch Auffassung und Praxis der Finanzverwaltung<sup>20</sup> sind auch sog. Beistandsleistungen, d. h. Hilfeleistungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an eine andere hoheitlich, wenn sie dem Charakter nach hoheitlich waren<sup>21</sup>. Beistandsleistungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bei der Erfüllung von hoheitlichen Tätigkeiten für eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts begründen demnach keinen Betrieb gewerblicher Art.

Die rein staatsaufgabenbezogene Abgrenzung zwischen hoheitlichem und wirtschaftlichem Bereich wird im Lichte der wettbewerbsneutralen Besteuerung weiter dahingehend ergänzt, dass die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht mehr „eigentümlich und vorbehalten“ ist, wenn sie Aufgaben übernimmt, die auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden können, und sie daher mit der Tätigkeit in Wettbewerb zur privaten Wirtschaft tritt. Eine Ausübung öffentlicher Gewalt ist dementsprechend ausgeschlossen, wenn sich die juristische Person des öffentlichen Rechts durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich von der Tätigkeit eines privaten Unternehmens inhaltlich nicht wesentlich unterscheidet<sup>22</sup>. Bloße Zwangs- oder Monopolrechte reichen gem. § 4 Abs. 5 S. 2 KStG demnach auch nicht aus, um einen Hoheitsbetrieb anzunehmen und Versorgungsbetriebe zählen gemäß § 4 Abs. 3 KStG zu den Betrieben gewerblicher Art und nicht zu den Hoheitsbetrieben, auch wenn das Leistungsverhältnis öffentlich-rechtlich ausgestaltet wäre. Soweit die juristische Person des öffentlichen Rechts durch ihre Tätigkeit in Konkurrenz zu privatwirtschaftlichen Unternehmen tritt, liegt also auch nach nationalem Recht ein steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art vor. Dies gilt selbst dann, wenn eine öffentliche Aufgabe mittels öffentlich-rechtlicher Handlungsformen erfüllt wird, etwa Beiträge oder Gebühren aufgrund einer Satzung erhoben werden<sup>23</sup>. In Bezug auf die Wettbewerbsrelevanz wurde dabei auch schon nach nationalem Recht sowohl auf die tatsächliche als auch die sog. potentielle Konkurrenz zu privatwirtschaftlichen Unternehmen abgestellt. Auch nach Ansicht des BFH war zu prüfen, ob für die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts ein wettbewerbsrelevanter Markt besteht und der Marktzutritt Dritter durch die Steuerfreiheit der juristischen Person des öffentlichen Rechts behindert oder erschwert wurde<sup>24</sup>. Allerdings stellte der BFH bei seiner Bewertung nur auf den lokalen Markt ab<sup>25</sup>.

---

19 Vgl. BFH v. 12.12.1968, Az.: V 213/65, BStBl. II 1969, S. 280 (Übernahme v. Abwässern einer Gemeinde) und BFH v. 11.1.1979, Az.: V R 26/74, BStBl. II 1979, S. 746 (Überlassung einer Schwimmhalle an eine Nachbargemeinde).

20 Vgl. OFD Frankfurt/M v. 15.8.2011, Az.: S 7106 A 119 St 110, juris; FinMin Sachsen (06/2010), Steuerinfos für Gemeinden und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts, S. 27f.; OFD Rostock v. 21.11.2002, Az.: S 2706 04/01 St 242, UR 2003, S. 303.

21 Vgl. ausf. *Leippe/Baldauf*, DStZ 2012, S. 283, 292 f. sowie *Droege*, LKRZ 2013, S. 96 ff.; *Strahl*, UR 2012, S. 381 ff.

22 Vgl. *Seer/Klemke*, BB 2010, S. 2015, 2016.

23 Vgl. *Seer/Klemke*, BB 2010, S. 2015, 2016.

24 Vgl. BFH v. 27.2.2003, Az.: V R 78/01, BStBl. II 2004, S. 431, 434.

25 Vgl. BFH v. 30.3.2000, Az.: V R 30/99, BStBl. II 2000, S. 705; v. 27.2.2003, Az.: V R 78/01, BStBl. II 2004, S. 431, 434.

## 2.6 Ergebnis

Zusammengefasst sind demnach juristische Personen des öffentlichen Rechts nach der nationalen Rechtslage ohne Berücksichtigung der unionsrechtlichen Vorgaben nur dann Unternehmer und unterliegen dem Umsatzsteuerrecht, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. selbständige, nachhaltige, wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen,
2. im Rahmen einer Einrichtung,
3. Überschreitung der Umsatzgrenze von 30.678 EUR,
4. keine bloße Vermögensverwaltung und
5. keine hoheitliche Tätigkeit, insbesondere kein Wettbewerb zur privaten Wirtschaft.

## 3 Unionsrechtliche Vorgaben entsprechend der Auslegung des EuGH

Anknüpfungspunkt für die Umsatzbesteuerung ist nach den unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL der „Steuerpflichtige“, der aber ähnlich dem deutschen Recht als derjenige umschrieben wird, der eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Eine wirtschaftliche Tätigkeit hat der EuGH z. B. bei der Zuteilung von Sendefrequenzen für den Mobilfunk durch staatliche Regulierungsbehörden verneint<sup>26</sup>, bei einer staatlichen Milchverkaufsquoten-Verkaufsstelle dagegen angenommen<sup>27</sup>, sofern sie nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht handelt. In Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL ist zudem explizit aufgenommen, dass die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen als wirtschaftliche Tätigkeit gilt.

Für juristische Personen des öffentlichen Rechts bestimmt Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL, dass diese nicht als Steuerpflichtige gelten, „soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei den Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt um solche, die die öffentlichen Einrichtungen nach den eigens für sie geltenden Regeln des öffentlichen Rechts und nicht nach den für private Wirtschaftsteilnehmer geltenden Vorschriften des Zivilrechts bewirken<sup>28</sup>. Entscheidend ist insofern zunächst nur die reine Form der Tätigkeit. Unionsrechtlich unzulässig ist es demnach, eine in privatrechtlicher Form (durch privatrechtlichen Vertrag) ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit als nicht steuerbar zu behandeln.

26 Vgl. EuGH v. 26.6.2007, Az.: C-284/04 – T-Mobile Austria, UR 2007, S. 607.

27 Vgl. EuGH v. 13.12.2007, Az.: V 408/06 – Franz Götz, UR 2008, S. 296.

28 Vgl. EuGH v. 15.5.1990, Az.: V-4/89, Slg. 1990, S. 1869; EuGH v. 12.9.2000, Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland, Az.: C-359/97, UR 2000, S. 518; EuGH v. 14.12.2000, Fazenda Publica, Az.: C-446/98, UR 2001, S. 108.



Eine in öffentlich-rechtlicher Form (z. B. aufgrund Gesetzes, Satzung, Verwaltungsakt oder öffentlich-rechtlichen Vertrages) ausgeübte Tätigkeit begründet dagegen zunächst grundsätzlich keine Steuerpflicht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

Soweit wirtschaftliche Tätigkeiten in öffentlich-rechtlicher Form ausgeübt werden, gelten die juristischen Personen des öffentlichen Rechts allerdings nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL dann als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Durch diese Einschränkung wird der Möglichkeit der öffentlichen Hand, sich durch öffentlich-rechtliche Organisationsformen der Umsatzbesteuerung zu entziehen, enge Grenzen gesetzt<sup>29</sup>.

Darüber hinaus gelten juristischen Personen des öffentlichen Rechts unabhängig von der Form gemäß Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL als Steuerpflichtige, wenn sie die in Anhang I der MwStSystRL aufgeführten Tätigkeiten (z. B. Lieferungen von Gas, Wasser, Elektrizität, thermische Energie) ausüben, sofern deren Umfang nicht unbedeutend ist<sup>30</sup>.

Die den Mitgliedstaaten in Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL eingeräumte Befugnis, bestimmte steuerfreie Tätigkeiten der öffentlichen Hand als Tätigkeiten zu behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, bedarf einer expliziten gesetzlichen Regelung, an der es in Deutschland bislang fehlt<sup>31</sup>. Daraus folgt allerdings, dass es dem Gesetzgeber durchaus möglich wäre, die nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG grundsätzlich steuerfreie Vermietung von Grundstücken mittels einer expliziten Regelung dem hoheitlichen Bereich der juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuzuordnen.

Entsprechend der unionsrechtlichen Vorgaben ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts demnach Steuerpflichtige, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. wirtschaftliche Tätigkeit
2. in privatrechtlicher Form oder
3. in öffentlich-rechtlicher Form mit größeren Wettbewerbsverzerrungen.

Soweit demnach die juristische Person des öffentlichen Rechts auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig ist, kommt es mithin entscheidend darauf an, ob diese Tätigkeit

29 Vgl. *Lippross*, Umsatzsteuer 2012, S. 427.

30 Diese unionsrechtliche Bestimmung soll sicherstellen, dass bestimmte Arten von wirtschaftlichen Tätigkeiten, deren Bedeutung sich aus ihrem Gegenstand ergibt, nicht deshalb von der Mehrwertsteuer befreit werden, weil sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden (vgl. EuGH v. 3.4.2008, Rs. C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, Slg. 2008, I-1817; vgl. auch BFH v. 2.3.2011, Az.: XI R 65/07, DStRE 2011, S. 959).

31 Vgl. EuGH v. 4.6.2009, Az.: C-102/08 – *Salix*, UR 2009, S. 484; nachgehend BFH v. 20.8.2009, Az.: V R 70/05, DStR 2009, S. 2308, vgl. dazu auch *Seer/Klemke*, BB 2010, S. 2015, 2020f.; vgl. *Lippross*, Umsatzsteuer 2012, S. 429.

zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“. Insofern hat der EuGH zum einen entschieden, dass es für die Wettbewerbsbeurteilung nicht auf den lokalen Markt oder das Bestehen von aktuellen Wettbewerbern ankommt. Ausreichend ist vielmehr bereits, dass ein potenzieller Wettbewerber durch den Besteuerungsvorteil der öffentlichen Hand von einem Eintritt in den Markt abgehalten wird, wobei die Wettbewerbsverzerrungen abstrakt in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen sind, also nicht in Bezug auf den lokalen Markt zu bewerten sind<sup>32</sup>. Zum anderen hat er den Begriff der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ vor dem Hintergrund einer umfassenden Verbrauchsbesteuerung weit ausgelegt und eine Behandlung der öffentlichen Hand als Nichtsteuerpflichtige nur dann als zulässig erachtet, wenn sie lediglich zu unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen führen würde<sup>33</sup>.

Bei der Frage, ob eine Wettbewerbssituation vorliegt, sind allerdings auch nach Unionsrecht die außersteuerlichen Rahmenbedingungen zu berücksichtigen. Wettbewerb kann nur da entstehen, wo ein privater Unternehmer tatsächlich Zutritt zum Markt hat<sup>34</sup>.

Nach Unionsrecht ist also durchaus ein Ausschluss der Umsatzsteuerpflicht für entgeltliches Handeln der öffentlichen Hand möglich, allerdings nur, wenn entweder unbedeutende Wettbewerbsverzerrungen zu befürchten sind oder soweit keine reale Möglichkeit eines Markteintritts für private Wirtschaftsteilnehmer besteht<sup>35</sup>.

---

32 Vgl. EuGH v. 16.9.2008, Az.: C-288/07 – Isle of Wight, UR 2008, S. 816, Rz. 60-62, 64 mit Anm. Küffner, UR 2008, S. 823.

33 Vgl. EuGH v. 16.9.2008, Az.: C-288/07 – Isle of Wight, UR 2008, S. 816, Rz. 74-76 mit Anm. Küffner, UR 2008, S. 823.

34 Vgl. Lippross, Umsatzsteuer 2012, S. 428.

35 Vgl. Suck, UR 2013, S. 208.

## 4 Gegenüberstellung der nationalen Rechtslage und der unionsrechtlichen Vorgaben

Unternehmereigenschaft nach	
nationalem Recht	Unionsrecht
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Selbständige, nachhaltige, wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen,</li> <li>2. im Rahmen einer Einrichtung,</li> <li>3. Überschreiten der Umsatzgrenze von 30.678 EUR,</li> <li>4. keine bloße Vermögensverwaltung und</li> <li>5. keine hoheitliche Tätigkeit, insbesondere kein Wettbewerb zur privaten Wirtschaft.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wirtschaftliche Tätigkeit</li> <li>2. in privatrechtlicher Form oder</li> <li>3. in öffentlich-rechtlicher Form mit größeren Wettbewerbsverzerrungen.</li> </ol>

Die Gegenüberstellung der Voraussetzungen des Unternehmers nach nationalem Recht und des Steuerpflichtigen nach den Vorgaben des Unionsrechts zeigt die Inkongruenz der deutschen Regelungen mit den unionsrechtlichen Vorgaben.

Besonders augenscheinlich ist, dass es nach Unionsrecht nicht auf das Überschreiten einer bestimmten Umsatzgrenze ankommt und auch die bloße Vermögensverwaltung die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft und mithin die Umsatzsteuerpflicht begründen kann. Darüber hinaus bedarf es nach Unionsrecht keiner Einrichtung.

Sowohl das nationale Recht als auch das Unionsrecht stellen auf die Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ab. Während das Wettbewerbskriterium im nationalen Recht die Abgrenzungsfrage betrifft, ob überhaupt eine hoheitliche Tätigkeit vorliegt, wird es unionsrechtlich als Korrektiv verwendet, nachdem die Ausübung öffentlicher Gewalt positiv festgestellt wurde. Neben diesem tatbestandlichen Unterschied ergeben sich auch inhaltliche Unterschiede, insoweit als nach Unionsrecht allein das Handeln auf privatrechtlicher Grundlage die Umsatzsteuerpflicht einer wirtschaftlichen Tätigkeit begründet. Durch die weite Auslegung des Merkmals „größere Wettbewerbsverzerrungen“ und die Einbeziehung potentieller Wettbewerbsverhältnisse in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche, ohne dass es auf den lokalen Markt ankommt, durch den EuGH, ist eine Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts der „Normalzustand“<sup>36</sup>.

<sup>36</sup> Vgl. EuGH v. 16.9.2008, Az.: C-288/07 – Isle of Wight, UR 2008, S. 816; s. a. Seer/Klemke, BB 2010, S. 2015, 2022.

## 5 Verhältnis des nationalen Umsatzsteuerrechts zum Unionsrecht

Nach Art. 113 AEU-Vertrag<sup>37</sup> kann die EU Bestimmungen erlassen, um u. a. die Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer innerhalb der EU zu harmonisieren, soweit dies für das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist. Gemäß Art. 288 AEU-Vertrag können u. a. Verordnungen und Richtlinien erlassen werden. Während die Verordnung allgemeine Geltung hat, für den Bürger verbindlich ist und unmittelbar in jedem Mitgliedstaat gilt (vgl. Art. 288 Abs. 2 AEU-Vertrag), ist eine Richtlinie für jeden Mitgliedstaat hinsichtlich des Ziels verbindlich, überlässt jedoch diesem die konkrete Ausgestaltung (vgl. Art. 288 Abs. 3 AEU-Vertrag). Anders als Verordnungen beanspruchen Richtlinien zunächst grundsätzlich keine unmittelbare Geltung, sondern verpflichten die Mitgliedstaaten „nur“ zu deren Umsetzung in das nationale Recht.

In Ausfüllung dieser Artikel ist u. a. die für das Umsatzsteuerrecht maßgebende MwSt-SystRL<sup>38</sup> ergangen.

Weicht das nationale Recht von einer EU-Richtlinie ab, dann kann die Richtlinie grundsätzlich keine Verpflichtung für den Bürger begründen, der Bürger kann sich aber – sofern ein Mitgliedstaat seiner Umsetzungspflicht nicht oder unzureichend nachkommt – auf eine für ihn günstigere Richtlinienregelung berufen, wenn die

---

37 Der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEU-Vertrag) geht auf den 1957 in Rom abgeschlossenen Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG-Vertrag) zurück, der zusammen mit dem EURATOM-Vertrag als Römische Verträge bekannt sind. Der EWG-Vertrag wurde seitdem u. a. durch den Fusionsvertrag 1965, die Einheitliche Europäische Akte 1986, den Vertrag von Maastricht 1992, den Vertrag von Amsterdam 1997, den Vertrag von Nizza 2001 und den Vertrag von Lissabon 2007 geändert. Mit dem Vertrag von Maastricht wurde der EWG-Vertrag in Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag) umbenannt. Mit Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon am 1. Dezember 2009 wurde der EG-Vertrag in AEU-Vertrag umbenannt, da mit dem Vertrag von Lissabon die EG aufgelöst und all ihre Funktionen von der EU übernommen wurden.

38 Die MwStSystRL vom 28.11.2006 (ABl. EU Nr. L 347/11.12.2006) löste die 6. EG-Richtlinie vom 15.05.1977 (ABl. EG 1977 Nr. L 145, S. 1) ab, die durch mehrere Änderungen unübersichtlich geworden war. Vgl. zur Entwicklung der europäischen Richtlinien zur Umsatzbesteuerung ausf. *Lippross, Umsatzsteuer* 2012, S. 41 ff.

entsprechende Richtlinienbestimmung unbedingt und hinreichend klar ist<sup>39</sup>. Im Fall *Salix* hat der EuGH zudem auch ausdrücklich öffentlichen Einrichtungen, also juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die Möglichkeit eingeräumt, sich auf für sie günstigere europäische Vorgaben zu berufen<sup>40</sup>.

Darüber hinaus binden Richtlinienregelungen die Organe der Mitgliedstaaten. Der nationale Gesetzgeber hat die Verpflichtung, Richtlinien inhaltlich übereinstimmend in nationales Gesetzesrecht umzusetzen<sup>41</sup>. Gerichte<sup>42</sup> und Verwaltung<sup>43</sup> haben die Gesetze richtlinienkonform auszulegen.

Entspricht das nationale Recht nicht den unionsrechtlichen Vorgaben, dann bestehen insofern also zwei Möglichkeiten<sup>44</sup>:

1. Die nationale Regelung kann richtlinienkonform ausgelegt werden. In diesem Fall kann sich die Richtlinie auch ohne weiteres zum Nachteil des Bürgers/des Steuerpflichtigen auswirken. Die Grenze der Auslegung findet sich allerdings grundsätzlich im Wortlaut der nationalen Norm<sup>45</sup>.
2. Die nationale Regelung kann nicht richtlinienkonform ausgelegt werden. In diesem Fall kommt es zur unmittelbaren Anwendung der Richtlinie, allerdings gegenüber dem Bürger *de facto* nur zu dessen Gunsten, da ihm ein Wahlrecht zusteht, ob er sich auf die Richtlinie beruft, was er nur machen wird, wenn diese für ihn günstiger als das nationale Recht ist. Da allerdings juristische Personen des öffentlichen

---

39 Vgl. *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 8 m. w. N.; ausf. auch *Halter*, Europarecht, S. 286 ff.; *Canz*, Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, S. 25 ff.; *Lippross*, Umsatzsteuer 2012, S. 41 ff.

Die unmittelbare Wirkung von Richtlinien unter den genannten Voraussetzungen ist ständige Rechtsprechung des EuGH, vgl. EuGH v. 17.12.1970, Rs. C-33/70, Slg. 1970, I- 1213; v. 6.10.1970, Rs. C-9/70, Slg. 1970, I-838; v. 27.6.1989, Rs. 50/88, EuGHE 1989, S. 1925 und wird u. a. mit dem „*effet utile*“, der Nützlichkeit/Wirksamkeit des Europarechts gestützt. Gerade im Hinblick auf die Umsatzsteuer sei verwiesen auf BFH, Beschluss v. 16.7.1981, Az.: V B 51/80, Kloppenburg I, BStBl. II 1981, S. 692, wo der BFH die Auffassung vertrat, dass eine Richtlinie kein unmittelbar geltendes Recht erzeugen kann. Daraufhin bestätigte der EuGH v. 22.02.1984, Az.: C-70/83, Slg. 1984, S. 1075 die unmittelbare Anwendbarkeit von Richtlinien. Dem folgte der BFH mit Urteil v. 25.4.1985, Az.: V R 123/84, Kloppenburg II, NJW 1985, S. 2103 jedoch wiederum nicht, so dass es letztlich dem BVerfG oblag, die Rechtsprechung des EuGH zu bestätigen, Beschluss v. 8.4.1987, Az.: 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, S. 223.

40 Vgl. EuGH v. 4.6.2009, Az.: C-102/08 – *Salix*, UR 2009, S. 484; vgl. auch *Seer/Klemke*, BB 2010, S. 2022.

41 Vgl. BVerfG v. 12.5.1989 Az.: 2 BvR 3/89, NJW 1990, S. 974.

42 Vgl. EuGH, Az.: 14/83, von Colson&Kamann, Slg. 1984, S. 1891; BVerfG v. 8.4.1987, Az.: 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223; BFH, BStBl. II 1989, S. 122.

43 Vgl. EuGH, Az.: C-103/88; Fratelli Costanzo/Milano, Celex-Nr. 61988CJ0103.

44 Vgl. *Ismer/Keyser*, UR 2011, S. 81, 82; *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 8 f.

45 Unklar ist die Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung – vgl. allg. *Halter*, Europarecht, S. 302 ff.; konkret im Hinblick auf die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, *Ismer/Keyser*, UR 2011, S. 81, 84 ff.

Rechts selbst als Teil des Staates an die Richtlinien gebunden sind<sup>46</sup>, ist äußerst fraglich, ob ihnen in gleicher Weise wie dem Bürger ein Wahlrecht zusteht, auch wenn sie im konkreten Fall wie dieser Steuerpflichtiger sind. Vielmehr ist aufgrund der Bindung der Richtlinien für alle Organe der Mitgliedstaaten eher wahrscheinlich, dass sich juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht auf eine günstigere nationale Rechtslage berufen können<sup>47</sup>.

## 6 Rechtsprechung des BFH in diesem Kontext

Wie eingangs angeführt, hat der BFH sich in diesem Kontext in mehreren Entscheidungen mit der Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts befasst. Von Bedeutung sind dabei insbesondere folgende Entscheidungen:

### 6.1 BFH-Urteil vom 15.4.2010<sup>48</sup> zur Unternehmereigenschaft einer Hochschule bei Nutzungsüberlassungen

Der BFH hatte in dieser Entscheidung darüber zu befinden, inwieweit eine Hochschule unternehmerisch tätig wurde, in dem sie

1. der Aufstellung von Automaten (Heißgetränke-, Zwischenverpflegungs- sowie Spielautomaten und Münzkopiergeräte) in ihren Gebäuden gegen Entgelt gestattete,
2. Hochschulbediensteten auf Grundlage der Hochschulnebentätigkeitsverordnung Räume, Apparate, Materialien und Personal für medizinische Nebentätigkeiten gegen Entgelt überließ,
3. zusammen mit einer Stadt ein medizinisches Institut als Aus- und Weiterbildungsstätte betrieb.

Im Ergebnis traf der BFH ein nahezu salomonisches Urteil:

Die Gestattung der Automatenaufstellung beurteilte er als unternehmerisches und damit steuerbares Handeln.

Der gemeinsame Betrieb des medizinischen Instituts stellte dagegen schon keine wirtschaftliche Tätigkeit dar, da hier der für eine steuerbare Leistung erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt gefehlt habe.

Hinsichtlich der Überlassung der Personal- und Sachmittel verwies der BFH an die

---

46 Die Bindungswirkung greift für alle Behörden der Mitgliedstaaten, vgl. EuGH, Az.: C-103/88; Fratelli Costanzo/Milano, Celex-Nr. 61988CJ0103; vgl. auch *Hetmeier* in Lenz/Borchardt (Hrsg.), EU-Verträge Kommentar, Art. 288 Rdn. 11 f.; *Schweitzer/Hummer/Obexer*, Europarecht 2007, Rz. 304.

47 Die Problematik der unmittelbaren Geltung der MwStSystRL gegenüber den juristischen Personen des öffentlichen Rechts hat der BFH in den vorliegenden Fällen durch die richtlinienkonforme Auslegung umgangen. In der Literatur wird zumeist nur auf den Steuerpflichtigen abgestellt und angeführt, dass diesem ein Wahlrecht zustünde, ohne aber auszuführen, ob dies auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts als Steuerpflichtige gilt – vgl. z. B. *Ismer/Keyser*, UR 2011, S. 82.

48 Vgl. BFH v. 15.4.2010, Az.: V R 10/09, UR 2010, S. 646.

Vorinstanz zurück, da es sich zwar um eine wirtschaftliche Tätigkeit handele, aber nicht klar sei, ob die Voraussetzungen der Annahme für die Ausübung öffentlicher Gewalt gegeben waren.

Der BFH stellt in seiner Entscheidung ausdrücklich fest, dass es bedeutungslos sei, ob die Tätigkeit der Hochschule als Vermögensverwaltung angesehen werden kann. Eine Einschränkung der Umsatzsteuerbesteuerung in Bezug auf deren bloße Vermögensverwaltung finde sich weder in der MwStSystRL noch im Wortlaut des deutschen Umsatzsteuergesetzes. Keine besondere Bedeutung misst der BFH zudem dem Merkmal der Einrichtung bei. Schließlich verneint er auch ausdrücklich die Maßgeblichkeit von absoluten Gewinn- oder Umsatzgrenzen, wie sie die Finanzverwaltung in den Körperschaftsteuerrichtlinien aufgestellt hat.

Im Ergebnis kommt der BFH über eine richtlinienkonforme Auslegung<sup>49</sup> zur Transformation der unionsrechtlichen Vorgaben ins innerstaatliche Recht und letztlich zur Übernahme der Vorgaben der MwStSystRL entsprechend der Auslegung des EuGHs. Das Kriterium der Vermögensverwaltung spielt nach dieser Entscheidung des BFH umsatzsteuerlich keine Rolle mehr<sup>50</sup>. Auf eine Vorlage an den EuGH verzichtet der BFH und war vor diesem Hintergrund auch nicht erforderlich, da seine Rechtsprechung der des EuGH entsprach.

## 6.2 BFH-Urteil vom 17.3.2010 zur Unternehmereigenschaft einer Gemeinde bzgl. Fahrzeug mit Werbeaufdrucken

In der Entscheidung vom 17.3.2010<sup>51</sup> ging es um die Unternehmereigenschaft einer Gemeinde, der ein mit Werbeaufdruck versehenes Fahrzeug geliefert worden war. Als Gegenleistung hatte sie sich in einem privatrechtlichen Vertrag dazu verpflichtet, das Fahrzeug fünf Jahre lang in der Öffentlichkeit einzusetzen. Der Lieferant des Fahrzeugs begehrte den Abzug der Vorsteuer aus dem tauschähnlichen Umsatz. Dies wurde ihm von der Finanzverwaltung mit der Begründung versagt, die Gemeinde sei nach § 2 Abs. 3 UStG keine Unternehmerin; insbesondere würden die von der Gemeinde erzielten Werbeumsätze die Umsatzgrenze von 30.678 EUR nicht erreichen und mithin kein Betrieb gewerblicher Art vorliegen.

In richtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG stellte der BFH im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH allein darauf ab, dass eine juristische Person des

---

49 Vgl. hierzu *Ismer/Keyser*, UR 2011, S. 81, 84 f. Das vorinstanzlich befasste Finanzgericht Münster sah sich dagegen wegen des nach seinem eindeutigen Wortlaut nicht auslegungsfähigen § 2 Abs. 3 UStG an einer richtlinienkonformen Auslegung gehindert – vgl. FG Münster, Urteil v. 11.12.2008, Az.: K 6658/03, EFG 2009, S. 1060 m. Anm. *Meyer*.

50 So auch *Widmann*, BB 2010, S. 2092, 2093.

51 Vgl. BFH v. 17.3.2010, Az.: XI R 17/08, UR 2010, S. 943.

öffentlichen Rechts Unternehmer ist, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage entgeltliche Leistungen erbringt. Explizit führte der BFH aus, dass das Vorhandensein einer eigenständigen Einrichtung als auch die Umsatzgrenze von 30.678 EUR verzichtbar sei. Vor diesem Hintergrund kam es auf die Verwendung der Fahrzeuge im Rahmen der hoheitlichen Tätigkeit der Gemeinde nicht mehr an.

### 6.3 BFH-Urteil vom 3.3.2011 zur unternehmerischen Tätigkeit einer Gemeinde bei Überlassung von Standplätzen auf einem Wochenmarkt

Gegenstand der Entscheidung vom 3.3.2011<sup>52</sup> war der anteilige Vorsteuerabzug einer Gemeinde für Sanierungsarbeiten am Marktplatz (Neugestaltung des Platzes unter Herstellung des historischen Erscheinungsbildes, historische Beleuchtung, Pflasterung), den sie zum Teil entgeltlich auf privatrechtlicher Grundlage Händlern für deren Marktstände überließ.

Das Sächsische Finanzgericht<sup>53</sup> hatte in der 1. Instanz noch entschieden, dass die Kommune nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, da sie die Sanierungsleistungen hoheitlich als Straßenbaulastträger bezogen habe.

Dagegen bejahte der BFH einen teilweisen Vorsteuerabzug. Auch wenn die Gemeinde als Straßenbaulastträger im Rahmen ihrer Hoheitstätigkeit den Gemeingebrauch zu gewährleisten habe, verwendet sie eine öffentlich-rechtlich gewidmete Straße für eine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit zur Entgelterzielung, wenn eine über den Gemeingebrauch hinausgehende Sondernutzung vorliegt und sich die Tätigkeit der Gemeinde nicht darauf beschränkt, lediglich anderen eine Sondernutzung öffentlich-rechtlich zu gestatten, sondern sie selbst, z. B. durch die Vermietung von Standflächen bei der Veranstaltung von Märkten im Rahmen einer Sondernutzung, eine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit ausübt. Er führte dabei seine Rechtsprechung zur Zuordnung von Marktflächen zum unternehmerischen Bereich der Gemeinde fort<sup>54</sup>.

### 6.4 BFH-Urteil vom 10.11.2011 zur unternehmerischen Tätigkeit einer Gemeinde beim Betrieb einer Sport- und Freizeithalle

Bei der Entscheidung vom 10.11.2011<sup>55</sup> ging es um den Vorsteuerabzug einer Gemeinde für die Errichtung einer Sport- und Freizeithalle, die zum Teil entgeltlich mehreren Sportvereinen, aber auch einer Nachbargemeinde für deren Grundschule und damit zum Schulsport überließ.

52 Vgl. BFH v. 03.03.2011, Az.: V R 23/10, BStBl. II 2012, S. 74.

53 Vgl. Sächsisches FG v. 2.6.2010, Az.: 6 K 519/06, DStRE 2011, S. 448.

54 Vgl. BFH v. 22.10.2009, Az.: V R 33/08, UR 2010, S. 368.

55 Vgl. BFH v. 10.11.2011, Az.: V R 41/10, DStR 2012, S. 348.



Das in erster Instanz befassende Sächsische Finanzgericht<sup>56</sup> vertrat die Auffassung, dass die Gemeinde mit der Freizeit- und Sporthalle keinen Betrieb gewerblicher Art unterhalte, weil die Nutzung für den Sportunterricht hoheitlich sei und sich die Überlassung an andere Nutzer nicht heraushebe. Aufgrund des Leistungsangebots und des Preisniveaus sei kein Wettbewerb zu privaten Anbietern gegeben. Es liege daher keine Vermögensverwaltung vor. Mangels steuerbarer Tätigkeit versagte das Finanzgericht daher den Vorsteuerabzug.

Demgegenüber entschied der BFH, dass die Gemeinde durch die Überlassung der Halle gegen Entgelt eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Auf bestimmte Gewinn- und Umsatzgrenzen, wie sie in den Körperschaftsteuerrichtlinien vorgesehen sind, kommt es nicht an. Soweit die Nutzungsüberlassung gegen Entgelt auf privatrechtlicher Grundlage erfolgte, sei die Gemeinde ohne weitere Voraussetzungen als Unternehmer tätig. Soweit die Nutzungsüberlassung gegen Entgelt auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgte, sei die Gemeinde gleichfalls Unternehmer, da sie insoweit im Wettbewerb zu privaten Konkurrenten tätig war. Für die Wettbewerbsbeurteilung sei entsprechend der Rechtsprechung des EuGH<sup>57</sup> nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der potentielle Wettbewerb zu berücksichtigen, wobei insofern die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen ist, ohne dass es bei der Beurteilung auf den jeweiligen lokalen Markt ankommt. Danach erfolgt die Überlassung von Räumlichkeiten gegen Entgelt bereits nach der Art ihrer Tätigkeit im Wettbewerb zu privaten Anbietern. Die nach Unionsrecht möglichen Einschränkungen zum Ausschluss der Umsatzsteuerpflicht griff der BFH dabei nicht auf<sup>58</sup>. In Abkehr zu seiner Rechtsprechung stellte er vielmehr klar, dass es mit einer richtlinienkonformen Auslegung nicht zu vereinbaren wäre, sog. Beistandsleistungen von der Umsatzbesteuerung auszunehmen, wenn diese zwar auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, dabei jedoch im Wettbewerb zu Leistungen privater Rechtsträger erbracht werden. Danach sei im Streitfall die entgeltliche Überlassung von Räumlichkeiten in einer Sport- und Freizeithalle durch eine Gemeinde an eine andere Gemeinde für deren Schulunterricht ebenso steuerbar wie eine Leistungserbringung an private Rechtsträger. Mangels Steuerbefreiungsvorschrift war die Nutzungsüberlassung auch steuerpflichtig<sup>59</sup> und mithin die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug der Gemeinde erfüllt.

---

56 Vgl. Sächsisches FG v. 15.7.2009, Az.: 5 K 1593/04, ZKF 2011, S. 119.

57 Vgl. EuGH v. 16.9.2008, Az.: C-288/07 – Isle of Wight, UR 2008, S. 816.

58 Zu diesen Einschränkungen s. o. unter 3. sowie Suck, UR 2013, S. 208.

59 Die unentgeltliche Überlassung der Sport- und Freizeitanlage fällt insbesondere nicht unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 Buchst. a) UStG (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) – vgl. BFH v. 31.5.2001, Az.: V R 97/98, BStBl. II 2001, S. 658. Soweit der EuGH in seiner Entscheidung v. 21.2.2013, Rs. C 18/12 – Músto Žamberk, UR 2013, S. 338 entschieden hat, dass der Zugang zu einem Aquapark eine in engem Zusammenhang mit Sport stehende Dienstleistung darstellt und nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m) MwStSystRL steuerfrei sein kann, ergibt sich hieraus für die vorliegende Fallkonstellation kein weiterer einschlägiger Steuerbefreiungsstatbestand, denn Art. 132 Abs. 1 Buchst. m) MwStSystRL befreit nach seinem insofern klaren Wortlaut nur Dienstleistungen die unmittelbar gegenüber sportausübenden Personen erbracht werden.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang auch, dass der BFH explizit aufführt, dass sich die Frage einer Unternehmenszuordnung und der Rechtzeitigkeit einer derartigen Zuordnung nicht stellt, weil die nichtwirtschaftliche Nutzung aus der hoheitlichen Nutzung resultiert und nicht aus der privaten Nutzung<sup>60</sup>.

## 6.5 BFH-Urteil vom 1.12.2011 zur Umsatzsteuerpflicht bei der Überlassung von PKW-Tiefgaragenstellplätzen durch eine Gemeinde

Die Entscheidung des BFH vom 1.12.2011<sup>61</sup> hatte die umsatzsteuerliche Behandlung von Umsätzen aus der Überlassung von Parkplätzen durch die öffentliche Hand zum Gegenstand. Bislang stellte der BFH darauf ab, ob die Parkgebühren nach Maßgabe einer Parkgebührenverordnung auf Grundlage des Straßenverkehrsgesetzes erhoben werden und ging gegebenenfalls von einer hoheitlichen Tätigkeit aus<sup>62</sup>. Größere Wettbewerbsverzerrungen verneinte er stets, da es keinen wettbewerbsrelevanten Markt zu privaten Parkplatzbetreibern gebe, denn diese könnten keine Parkplätze nach Maßgabe der Straßenverkehrsordnung zu Verfügung stellen.

Im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH, wonach nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der potentielle Wettbewerb geschützt sei, urteilte der BFH nun, dass zwar die Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgte und daher grundsätzlich von einer nichtunternehmerischen Tätigkeit auszugehen sei, vorliegend jedoch die Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde und zwar deshalb, weil auch ein privater Anbieter solche Leistungen anbieten könne.

Hervorzuheben sind bei der Entscheidung des BFH folgende Aspekte:

- Der BFH kam zu seinem Ergebnis durch richtlinienkonforme Auslegung der nationalen Regelungen.
- Umsatzgrenzen, wie sie von der Finanzverwaltung vorgesehen sind, sind unbeachtlich.
- Die öffentliche Widmung des Parkraums ist unerheblich, wenn nicht lediglich unbedeutende Wettbewerbsverzerrungen im Raum stehen.

---

60 Ausgehend von der Rechtsprechung des EuGH – vgl. Urteil v. 12.2.2009, Az.: C-515/07, VNLTO, DStR 2009, S. 369 sind 3 Sphären zu unterscheiden: 1. die unternehmerische Sphäre, 2. die nichtwirtschaftliche, aber unternehmensnahe Sphäre und 3. die unternehmensfremde Sphäre. Die hoheitliche Tätigkeit der juristischen Personen des öffentlichen Rechts wird dabei der 2. Sphäre zugerechnet. Erwirbt eine juristische Person des öffentlichen Rechts einen Gegenstand, den sie unternehmerisch und hoheitlich nutzen will, bedarf es anders als bei unternehmerischer und unternehmensfremder Nutzung keiner Zuordnungsentscheidung – vgl. ausf. zum Ganzen *Lippross*, Umsatzsteuer 2012, S. 459 ff. und 467 ff.; *ders.* in DStZ 2012, S. 320 ff.; *Grefe*, SteuerStud 2013, S. 458 ff.

61 Vgl. BFH v. 1.12.2011, Az.: V R 1/11, DStR 2012, S. 352.

62 Vgl. BFH v. 27.2.2003, Az.: V R 78/01, BStBl. II 2003, S. 431; BFH v. 10.12.1992, Az.: V R 3/88, BStBl. II 1993, S. 380.

- Offen gelassen hat der BFH die umsatzsteuerliche Behandlung von unselbständigen Parkplatzflächen auf öffentlich-rechtlich gewidmeten Straßen.

## 7 Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hält in Abschn. 2.11. Abs. 4 UStAE noch daran fest, dass der Begriff des Betriebs gewerblicher Art bei der Umsatzsteuer und bei der Körperschaftsteuer einheitlich auszulegen ist. Insbesondere erfolgte auch noch keine Veröffentlichung der dargestellten BFH-Entscheidungen im Bundessteuerblatt, was deren Verbindlichkeit für die Finanzverwaltung zur Folge hätte<sup>63</sup>. Vor diesem Hintergrund kann sich eine Gemeinde noch auf die alten Grundsätze berufen und insbesondere Tätigkeiten, die die Umsatzgrenze von 30.678 EUR nicht erreichen oder die der reinen Vermögensverwaltung zuzurechnen sind, von der Umsatzbesteuerung ausnehmen.

Dieses Zugeständnis ist allerdings nicht unproblematisch. Denn sowohl die Finanzverwaltung als auch die Gemeinden sind verpflichtet, die europäischen Vorgaben umzusetzen und haben die Vorschrift des § 2 Abs. 3 UStG richtlinienkonform auszulegen<sup>64</sup>. Insofern besteht u. U. die Gefahr, dass die Europäische Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik anstrengt. Zudem könnten auch Unternehmer, die mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Wettbewerb stehen, von der Finanzverwaltung Auskunft verlangen, ob die konkurrierende juristische Person des öffentlichen Rechts zutreffend der Umsatzbesteuerung unterworfen wird. Widrigenfalls könnte darüber hinaus mit einer Konkurrentenklage in Form einer Verpflichtungsklage erzwungen werden, dass die konkurrierende öffentliche Einrichtung zutreffend besteuert wird<sup>65</sup>.

In diesem Kontext stellt sich auch die Frage, welche rechtlichen Möglichkeiten die Finanzverwaltung überhaupt hat, unionskonform Übergangsregelungen einzuräumen, wonach sich juristische Personen des öffentlichen Rechts noch für einen gewissen Zeitraum auf die ggf. für sie günstigere nationale Rechtslage berufen können.

Unbenommen ist es den juristischen Personen des öffentlichen Rechts, sich schon jetzt auf die neue Rechtsprechung des BFH zu berufen. Machen sie dies, so müssen sie allerdings dieses faktische Wahlrecht einheitlich ausüben, dürfen es also nicht auf

<sup>63</sup> Vgl. in diesem Zusammenhang auch die Antwort der Bundesregierung vom 7.8.2013 auf die Kleine Anfrage von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, Bt-Drs. 17/14516 – abrufbar unter <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/17/145/1714516.pdf>, aus der hervorgeht, dass die Verwaltung bislang noch keine abschließende Entscheidung zum Umgang mit der Problematik gefunden hat.

<sup>64</sup> So auch *Küffner*, UR 2010, S. 655; a. A. aber wohl *Bollweg*, UR 2010, S. 654.

<sup>65</sup> Vgl. dazu *Lippross*, Umsatzsteuer 2012, S. 429 f.; siehe auch *Seer/Klemke*, BB 2010, S. 2015, 2022.

bestimmte Tätigkeiten und bestimmte Zeiträume beschränken<sup>66</sup>.

## 8 Bewertung und Ausblick

Die umsatzsteuerliche Behandlung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist zumindest in seiner dogmatischen Einordnung einfacher geworden.

1. Handelt die juristische Person des öffentlichen Rechts auf privatrechtlicher Grundlage, ist sie stets unternehmerisch tätig.
2. Handelt die juristische Person des öffentlichen Rechts auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, ist sie grundsätzlich hoheitlich tätig, es sei denn, die Tätigkeit führt zu nicht nur unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen.

Unbefriedigend ist allerdings die sehr großzügige Annahme von Wettbewerbsverzerrungen durch die Rechtsprechung des BFH, gerade in Bezug auf die sog. Beistandsleistungen, die so nicht zwingend in den unionsrechtlichen Vorgaben und der EuGH-Rechtsprechung angelegt waren<sup>67</sup>.

Bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Betätigungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts mit Einnahmeerzielungsabsicht sollte zudem nicht unberücksichtigt bleiben, dass deren Umsatzbesteuerung aus gesamtstaatlicher Sicht zu einer Eigenbesteuerung der öffentlichen Hand führt, die zusätzliche Kosten sowohl bei den betroffenen juristischen Personen des öffentlichen Rechts als auch bei der Finanzverwaltung zur Folge hat, die letztlich alle Steuerpflichtigen zu tragen haben.

Für die betroffenen juristischen Personen des öffentlichen Rechts kann der mit der Umsatzbesteuerung einhergehende Vorsteuerabzug im Einzelfall zu erheblichen Liquiditäts- und Kostenvorteilen führen. Vor diesem Hintergrund kann sich die aufgeführte Rechtslage durchaus auch zugunsten von Kommunen auswirken. Nicht von ungefähr lagen einigen der aufgeführten BFH-Entscheidungen Fälle zu Grunde, in denen von Kommunen der Instanzenzug bestritten wurde, um einen entsprechenden Vorsteuerabzug zu erreichen. Diesen Vorteilen stehen allerdings ein u. U. erhöhter Beratungs- und Planungsbedarf bei Investitionen sowie aus der Steuerpflicht resultierende Folgekosten gegenüber.

---

66 Vgl. OFD Niedersachsen v. 26.1.2011, DStR 2011, S. 525 bzw. v. 27.07.2012, Az.: S 7106-283-St 171; juris.

67 Vgl. hierzu ausf. auch *Suck*, UR 2013, S. 205 ff., der u. a. auch bereits konkrete Vorschläge für eine Gesetzesänderung unterbreitet, um Beistandsleistungen von der Umsatzbesteuerung auszunehmen. Hinzuweisen ist auch auf *Englisch*, UR 2013, S. 570, der insbesondere deutlich macht, dass bei der Beurteilung von Beistandsleistungen die allgemeinen Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG zu beachten sind und dies in vielen Fällen zur mangelnden umsatzsteuerlichen Relevanz von interkommunalen Hilfeleistungen oder Kooperationen führt.

Angesichts der klaren Rechtsprechung des BFH und des EuGH dürfte man auf nationaler Ebene im Ergebnis nicht um eine Berücksichtigung der unionsrechtlichen Vorgaben herumkommen.

Soweit die Finanzverwaltung aus durchaus naheliegenden Gründen den juristischen Personen des öffentlichen Rechts Zugeständnisse machen will, ist dies aufgrund der Bindung an die unionsrechtlichen Vorgaben nicht unproblematisch.

Einziger auf lange Sicht sinnvoller Weg scheint mir, die Bestrebungen auf europäischer Ebene<sup>68</sup> zur Reform der Umsatzbesteuerung offensiv und konstruktiv zu begleiten und die berechtigten Interessen der juristischen Personen des öffentlichen Rechts einzubringen.

Dies erscheint mir schon deshalb angezeigt, weil bislang der Fokus vor allem bei den negativen Auswirkungen der Nichtbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand auf anderen Unternehmern liegt und die unterbreiteten Reformvorschläge allein auf die Kompensation etwaiger Nachteile der Unternehmer ausgerichtet sind.

---

68 Vgl. Studie im Auftrag der EU-Kommission für eine Reform des Mehrwertsteuersystems für den öffentlich-rechtlichen Sektor, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer v. 1.12.2010, KOM (1010); vgl. dazu auch *Schmitz/Erdbrügger/Liegemann*, DStR 2011, S. 1157; *Canz*, Die Umsatzsteuer der öffentlichen Hand im Wandel, S. 208 ff.

## 9 Literatur

*Bollweg, Achim*, Anm. zum BFH-Urteil vom 15.04.2010, Az.: VR 10/09, UR 2010, S. 652 ff.

*Canz, Stephan*, Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, 2013, Verlags Dr. Kovač, Hamburg.

*Droege, Michael*, Umsatzbesteuerung kommunaler Beistandsleistungen, LKRZ 2013, S. 96 ff.

*Englisch, Joachim*, Umsatzsteuerpflicht bei interkommunaler Kooperation, UR 2013, S. 570 ff.

*Grefe, Cord*, Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung nach Maßgabe der Verwaltungsgrundsätze. Rechtslage seit 2013, Steuer und Studium 2013, S. 458 ff.

*Haltern, Ulrich*, Europarecht, 2. Aufl., 2007, Verlag UTB, Stuttgart.

*Ismer, Roland/Keyser, Anne-Katharina*, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, UR 2011, S. 81 ff.

*Jakob, Wolfgang*, Umsatzsteuer, 4. Aufl., 2009, Beck Juristischer Verlag, München.

*Küffner, Thomas*, Anm. zum BFH-Urteil vom 15.04.2010, Az.: VR 10/09, UR 2010, S. 654 f.

*Leippe, Bernd/Baldauf, Uwe*, Steuerliche Konsequenzen interkommunaler Kooperationen, DStZ 2012, S. 283 ff.

*Lenz, Carl-Otto/Borchardt, Klaus-Dieter* (Hrsg), EU-Verträge. Kommentar: EUV - AEUV - GRCh, 6. Aufl., 2012, Bundesanzeiger Verlag, Berlin.

*Lippross, Otto-Gerd*, Umsatzsteuer, 23. Aufl., 2012, Erich Fleischer Verlag, Achim.

*ders.*, Tätigkeitsbereiche des Unternehmers: Von der Zwei-Sphären-Theorie zur Drei-Sphären-Theorie - Auswirkungen der VNLTO-Entscheidung des EuGH, DStZ 2012, S. 320 ff.

*Tipke, Klaus/Lang, Joachim*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2012, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln.

*Schmitz, Martin / Erdbrügger, Andreas / Liegemann, Bastian*, Reform der Umsatzbesteuerung des öffentlichen und gemeinnützigen Sektors, DStR 2011, S. 1157 ff.

*Schweitzer, Michael / Hummer, Waldemar / Obwexer, Walter*, Europarecht, 2007, Manz'Sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Wien.

*Seer, Roman/Klemke, Sina*, Abgrenzung des Betriebes gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb, BB 2010, S. 2015 ff.

*Strahl, Martin*, Kooperationen von Körperschaften des öffentlichen Rechts, UR 2012, S. 381 ff.

*Suck, Jendrik*, Zukunft von Beistandsleistungen unter umsatzsteuerrechtlichen Aspekten, UR 2013, S. 203 ff.

*Widmann, Werner*, „Der leise Abschied vom Betrieb gewerblicher Art hat sich im Umsatzsteuerrecht vollzogen“, BB 2010, S. 2092 ff.

# Kommunaler Haushaltsausgleich der sächsischen Kommunen oder

## Was will uns die doppelte Haushaltssatzung sagen?

Meißen, Oktober 2013



Prof. Dr. Isabelle  
Jänchen

Professur für  
öffentliche  
Finanzen und  
Volkswirtschafts-  
lehre

### 1 Einleitung

Die Umstellung auf die kommunale Doppik ist in den meisten Bundesländern bereits vollzogen. In Sachsen war der Umstellungstermin auf die kommunale Doppik der 01.01.2013. Anders als erwartet, haben die sächsischen Kommunen zum allergrößten Teil die Umstellungsfrist bis zum Ablauf genutzt, so dass im Umstellungsjahr 2013 der wesentliche Teil der Ressourcen darin gebunden ist, die Haushaltssatzung sowie die Eröffnungsbilanz zu erstellen und nicht, sie sinnvoll zu interpretieren. Die doppelte Haushaltssatzung zeigt durch ihre Gliederung in Ergebnis- und Finanzhaushalt den veranschlagten Ressourcenverbrauch für das kommende bzw. bei einem Doppelhaushalt die kommenden beiden Haushaltsjahre. Durch die Verankerung des Finanzhaushaltes (analog der Finanzrechnung) im Drei-Komponenten-Modell wird in der Haushaltsplanung der Kommunen ersichtlich, sowohl wie die Ergebnisentwicklung prognostiziert als auch ob für den jeweils geplanten Zeitraum eine ausreichende Zahlungsfähigkeit der Kommune sichergestellt werden kann.

Die doppelte Haushaltssatzung liefert einen großen Transparenzgewinn im Vergleich zum kameralen System, da sie durch die Verknüpfung aus Ergebnis- und Finanzhaushalt zeigt, ob die jeweilige Kommune im Rahmen ihrer Möglichkeiten nachhaltig wirtschaftet oder nicht. Leider ist dieser Transparenzgewinn, der sowohl für die Kommunalvertreter als auch für die Bürger eintritt, bisher nur einem Bruchteil der Beteiligten deutlich. Darüber hinaus treten auch für die Rechtsaufsichtsbehörden Verbesserungen ein. Sie bekommen durch die neue Gliederung der Haushaltssatzung deutlich schneller ein Bild



über die geplante Wirtschafts- und Finanzlage von Städten, Gemeinden und Landkreisen.

Der vorliegende Beitrag macht diese Transparenz im Hinblick auf den Haushaltsausgleich für die sächsischen Kommunen sichtbar. Eine Auswertung der ersten doppelischen Haushaltsdaten zeigt, dass für eine Nachhaltigkeit der Kommunalfinanzen die bisherigen gesetzlichen Regelungen angepasst werden müssen. Es wird dabei vor allem auf die Abschaffung der Übergangsregelung ab 2017 hingewiesen, als auch aufgezeigt, dass für den Finanzhaushalt noch eine gesetzliche Regelung gefunden werden muss. Im ersten Teil wird dafür der Zusammenhang aus Ergebnis- und Finanzhaushalt erläutert, den es im zweiten Teil anhand einer Auswertung von bereits vorliegenden Haushaltssatzungen sächsischer Kommunen empirisch zu untersuchen galt. Die Erkenntnisse führen zu Handlungsempfehlungen im letzten Kapitel des Artikels.

## 2 Die doppelische Haushaltssatzung der sächsischen Kommunen

### 2.1 Ergebnishaushalt

Nach der Regelung im neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen entfällt die Gliederung in Vermögens- und Verwaltungshaushalt<sup>1</sup> vollständig. Dafür wird der gesamte Ressourcenverbrauch einer Kommune über den Ergebnishaushalt<sup>2</sup> abgebildet. Die bisherigen Einnahmen und Ausgaben werden als Erträge und Aufwendungen verbucht. Darüber hinaus werden im doppelischen System auch Erträge und Aufwendungen berücksichtigt, die nicht zahlungswirksam sind und damit im kameralen Buchungssystem nicht aufgeführt wurden. Hierbei handelt es sich im Wesentlichen um den Umgang mit Erträgen aus aufgelösten Sonderposten und Aufwendungen durch Abschreibungen.<sup>3</sup>

Die Gliederung des Ergebnishaushalts erfolgt nach der Art der Regelmäßigkeit des Auftretens der Erträge und Aufwendungen. So werden im ersten Teil alle ordentlichen Erträge, beispielsweise Steuern oder Zuweisungen, aufsummiert und diese dann den ordentlichen Aufwendungen, z. B. Personal- oder Sachaufwendungen, gegenübergestellt. Hieraus erhält man das ordentliche Ergebnis und verrechnet mit den Fehlbeträgen aus den Vorjahren ergibt sich das veranschlagte Ergebnis, das für die Ermittlung des Haushaltsausgleichs herangezogen wird.<sup>4</sup> In der weiteren Gliederung werden auch außerordentliche Erträge und Aufwendungen berücksichtigt. Diese treten unregelmäßig und außerhalb der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit auf und sind i. d. R.

1 Vgl. zu der Gliederung des Haushaltsplans im kameralen System: Schwarting, G. (2006), S. 22.

2 Zu der Gliederung und dem Aufbau des Ergebnishaushaltes vgl. Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K. (2009), S. 34-50 sowie Schwarting, G. (2010), S. 64-66.

3 Vgl. Schwarting, G. (2010), S. 67.

4 Vgl. Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K. (2009), S. 49.

erst nach Eintreten in der Höhe und Zeitpunkt der Erfolgswirksamkeit bekannt. Für die Erstellung des Ergebnishaushaltes dürfen damit nur die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen veranschlagt werden, deren Höhe bereits bekannt ist und deren Erfolgswirksamkeit mit Sicherheit im geplanten Haushaltsjahr eintritt.<sup>5</sup> Nach der Gegenüberstellung ergibt sich das Sonderergebnis, das mit dem veranschlagten ordentlichen Ergebnis verrechnet wird. Der Ausweis beider Ergebnisbestandteile findet sich in der doppischen Haushaltssatzung.<sup>6</sup>

## 2.2 Finanzhaushalt

Die Darstellung der zahlungswirksamen Größen findet sich im doppischen Finanzhaushalt.<sup>7</sup> Für die Berücksichtigung in der Haushaltsplanung ist der voraussichtliche Zeitpunkt der Zahlung und nicht die Erfolgswirksamkeit relevant. Es gilt damit das Kassenwirksamkeitsprinzip.<sup>8</sup> Die Gliederung des Finanzhaushaltes in Verwaltungs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit entspricht zunächst der Aufteilung in Verwaltungs- und Vermögenstätigkeit im kameralen System. Neu an dieser Stelle ist, dass zwischen der Verwaltungs- und Investitionstätigkeit durch die Abbildung des Ressourcenverbrauchs aus der Investition, d. h. der Abschreibung, eine Interdependenz entsteht, die es im kameralen System der beiden Haushalte nicht gab. Im Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit wird das geplante ordentliche Ergebnis um die nicht-zahlungswirksamen, aber erfolgswirksamen Größen aus dem Ergebnishaushalt bereinigt und die zahlungswirksamen, aber nicht erfolgswirksamen Größen berücksichtigt.<sup>9</sup> Der Finanzhaushalt entspricht damit in seiner Gliederung eher der Kapitalflussrechnung privater Unternehmen<sup>10</sup> und zeigt an, ob die Kommune für das geplante Haushaltsjahr die notwendige Liquidität bereitstellen kann, um die entstehenden Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen.

## 2.3 Zusammenhang aus Ergebnis- und Finanzhaushalt

### 2.3.1 Veranschlagtes Ergebnis

Im neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen dient der Ergebnishaushalt der Darstellung des Ressourcenverbrauchs einer Kommune. Eine nachhaltige Haushaltsplanung zielt also darauf ab, durch die Summe an ordentlichen Erträgen die ordentlichen Aufwendungen zu decken. Diese Überlegung liegt den gesetzlichen Regelungen zum kommunalen Haushaltsausgleich zu Grunde. Sie erfordern, dass die ordentlichen

5 Vgl. Doppik Hessen (2005), S. 51.

6 Vgl. § 74 SächsGemO.

7 Zu der Gliederung und dem Aufbau des Finanzhaushaltes vgl. Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K. (2009), S. 51–56 sowie Schwarting (2010), S. 64–66.

8 Vgl. Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K. (2009), S. 51.

9 Vgl. Doppik Hessen (2005), S. 55.

10 Vgl. Coenenberg, A., Haller, A., Schultze, W. (2012), S. 785 ff.

Erträge mindestens so groß sind wie die ordentlichen Aufwendungen im Haushaltsjahr, gegebenenfalls verrechnet mit den Fehlbeträgen aus den Vorjahren.<sup>11</sup> Erweitert wird diese „strenge“ Regelung um die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen, wobei diese nur dann berücksichtigt werden können, wenn die Höhe und Zeitpunkte der Ergebniswirksamkeit bereits zum Zeitpunkt der Haushaltsplanung abgeschätzt werden können.<sup>12</sup> Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, Überschüsse aus den Vorjahren für den Ausgleich der kommunalen Haushalte heranzuziehen.<sup>13</sup>

Das Rechensystem der Kameralistik verbucht nach Kassen- und nicht nach Erfolgswirksamkeit. Häufig thematisiert wurde in den letzten Monaten deshalb die Frage der „zusätzlichen Belastung“ durch nicht-zahlungswirksame Aufwendungen, vor allem durch Abschreibungen und Rückstellungen. Unter der Annahme der bisher geltenden ausgeglichenen Haushalte, d. h. die Einnahmen mussten die Ausgaben genau ausgleichen, konnte im ersten Moment vielleicht davon ausgegangen werden, dass bei zusätzlichen Aufwendungen die Haushaltsausgleiche zum Zeitpunkt der Umstellung nicht sofort möglich sein würden. Es wurden daher in den Ländern zum Teil Übergangsregelungen für die Umstellungsfrist geschaffen, die Erleichterungen für den Haushaltsausgleich bringen sollen. Im Wesentlichen bestehen diese Übergangsregelungen darin, die nicht-zahlungswirksamen Größen nicht zu berücksichtigen. Dass dies aufgrund der Interdependenz von Ergebnis- und Finanzhaushalt nicht zielführend sein kann, wird im Folgenden gezeigt.

### 2.3.2 Abschreibung und Investition

In den bisherigen kommunalen Investitionsentscheidungen wird die Wirtschaftlichkeit von Investitionen häufig nur unzureichend berücksichtigt. Vor allem durch die Vergabe von Fördermitteln bietet sich die Durchführung von Investitionen an, wenn die dafür notwendigen finanziellen Eigenmittel vorhanden sind. Die Folgewirkungen der Investition vor allem durch den Ressourcenverbrauch sind aber, unabhängig vom Haushalts- und Rechnungswesen, unbedingt zu berücksichtigen. Dafür notwendig sind detaillierte Kenntnisse über die grundsätzliche Wirkungsweise von Investitionen. Dies wird vor allem vor dem Hintergrund der Einhaltung der Schuldenbremse der Länder auch für die Kommunen relevant.

Die absolute Höhe der Investitionen wird als Bruttoinvestition<sup>14</sup> bezeichnet. Über sie bestimmen die Verantwortlichen in den Kommunen durch politische Entscheidungsprozesse. Grundlage für die Investitionsentscheidung sollte stets eine detaillierte

---

11 Vgl. Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K (2009), S. 49.

12 Vgl. § 24 Abs. 3 SächsKomHVO-Doppik.

13 Vgl. Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K (2009), S. 50.

14 Vgl. Blum, U. (2004), S. 93.

Investitionsrechnung<sup>15</sup> sein. Die Investitionen werden entweder durch externe Dienstleister umgesetzt und führen damit vollständig zu Auszahlungen aus Investitionstätigkeit<sup>16</sup> oder in geringerem Umfang auch von kommunal betriebenen Bauhöfen, was wiederum als aktivierte Eigenleistung<sup>17</sup> im Ergebnishaushalt zu einer Erhöhung des ordentlichen Ergebnisses führt. Unabhängig von der Verbuchung muss an dieser Stelle die ökonomische Unterteilung der Bruttoinvestitionen als Summe von Reinvestitionen (= Abschreibungen) plus Neuinvestitionen (= Nettoinvestitionen) herangezogen werden.<sup>18</sup> Die Höhe der Abschreibungen zeigt die jährlich notwendige Investitionstätigkeit zur Erhaltung des Kapitalstocks.<sup>19</sup> Wird diese nicht erwirtschaftet, dann reduziert sich der gesamte Vermögensbestand einer Kommune. Abschreibungen sind damit keine zusätzlichen Lasten für die Kommunalhaushalte sondern das Mindestmaß an Investitionen für die Erhaltung des Kapitalstocks. Nun kann die demografische Entwicklung eines Landes beispielsweise so sein, dass eine Reduzierung des Kapitalstocks durchaus sinnvoll ist, d. h. die Investitionen und damit auch die Abschreibungen gehen zurück. In jedem Fall aber müssen die Abschreibungen im ordentlichen Ergebnis mindestens erwirtschaftet werden.

## 2.4 Transparenz in der doppelischen Haushaltssatzung

Im kameralen System des Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens wurde allein die Veränderung des Geldvermögens betrachtet. Durch die Unterteilung in Verwaltungs- und Vermögenshaushalt konnte gezeigt werden, welche Einnahmen und Ausgaben in die Verwaltungstätigkeit und welche in die Vermögenstätigkeit geflossen sind. Die kommunalen Haushalte mussten auf den Cent genau in Einnahmen und Ausgaben ausgeglichen sein, um den Haushaltsausgleich zu erfüllen. Konnten im Haushaltsvollzug, d. h. während des Haushaltsjahres bestimmte Einnahmen in der geplanten Höhe nicht erzielt werden, oder waren Ausgaben höher als veranschlagt, war die Erzielung des Haushaltsausgleichs gefährdet. Reichten die Einnahmen nicht aus, um die Ausgaben zu decken, konnten Kreditmittel für die Erreichung des Haushaltsausgleichs veranschlagt werden.<sup>20</sup>

Die Einbeziehung der Vermögenswerte im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen bringt eine vollständig neue Betrachtung der Haushaltssituation für die Kommunen mit sich. Für den Haushaltsausgleich relevant wird die Ergebniswirksamkeit, d. h. die Ereignisse, die eine Mehrung oder Minderung des Reinvermögens bewirken. Ausgeglichen sind die kommunalen Haushalte im doppelischen System, wenn die

15 Zu den statischen Verfahren der Investitionsrechnung vgl. Bieg, H., Kußmaul, H. (2011), S. 51 ff. sowie zu den dynamischen Verfahren S. 71 ff.

16 Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K (2009), S. 53.

17 Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K (2009), S. 46.

18 Vgl. Blum, U. (2004), S. 93.

19 Vgl. Frenkel, M., John, K. D. (2011), S. 36.

20 Vgl. Schwarting, G. (2006), S. 93.

Erträge mindestens die Aufwendungen überdecken.<sup>21</sup> Die Betrachtung der Zahlungswirksamkeit der Verwaltungsvorfälle und damit verbunden der Ausgleich des Finanzhaushaltes beim neuen Haushaltsausgleich wird in den gesetzlichen Regelungen bisher stark vernachlässigt.

Die Transparenz in den doppelischen Haushaltssatzungen zeigt sich darin, dass auf einen Blick erkennbar ist, ob eine Kommune in der Lage ist, die notwendigen finanziellen Mittel für die Investitionen zu erwirtschaften. Das veranschlagte Jahresergebnis verrechnet mit den nicht-zahlungswirksamen Größen, wie beispielsweise den Abschreibungen oder Erträgen aus aufgelösten Sonderposten, ist der Betrag, der von den Kommunen für Investitionszwecke genutzt werden kann. Die doppelischen Haushaltssatzungen zeigen also zukünftig sehr eindeutig, welche Kommunen im Rahmen ihrer finanziellen Mittel sorgsam wirtschaften. Übersteigen die Auszahlungen für Investitionen die Summe aus Zahlungsmittelsaldo aus Verwaltungstätigkeit und Einzahlungen für Investitionen, werden mögliche finanzielle Reserven aufgebraucht und die dauerhafte finanzielle Leistungsfähigkeit der Kommune kann nicht mehr gesichert werden. Wird dies über einen längeren Zeitraum praktiziert, droht die dauerhafte Zahlungsunfähigkeit der Kommune.

### 3 Regelungen für den Haushaltsausgleich

#### 3.1 „Strenger Haushaltsausgleich“

Das Prinzip des „strengen Haushaltsausgleichs“ ist in der gesetzlichen Regelung zur kommunalen Doppik in Sachsen in den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen zu finden. In § 72 Abs. 3 SächsGemO wird geregelt, dass ein kommunaler Haushalt dann als ausgeglichen gilt, wenn allein der Ergebnishaushalt in Erträgen und Aufwendungen unter Berücksichtigung der Fehlbeträge und Überschüsse aus den Vorjahren ausgeglichen ist. Die Erträge müssen also mindestens die Aufwendungen decken (unter Berücksichtigung der Ergebnisse aus den Vorjahren).

In der Konsequenz heißt dieser Haushaltsausgleich, dass alle Aufwendungen, die aus der laufenden Verwaltungstätigkeit anfallen, durch die Erträge aus der laufenden Verwaltungstätigkeit mindestens gedeckt werden müssen. Für die kommunale Ergebnis- bzw. Finanzpolitik ist dieses Kriterium unbedingt einzuhalten. Durch die Möglichkeit, Überschüsse zu erwirtschaften, wurde die rechtliche Grundlage geschaffen, Rücklagen für den Ausgleich zukünftiger Defizite zu bilden.

Nun ist es allerdings kein kommunales Ziel, aus öffentlichen Erträgen eine möglichst

---

21 Vgl. Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K (2009), S. 65.

hohe Kapital- oder Umsatzrentabilität<sup>22</sup> zu erzielen. Die sächsischen Kommunen müssen vielmehr in der Lage sein, ihre ordentlichen Aufwendungen zu decken. Durch die Umstellung auf die kommunale Doppik fallen Aufwendungen in Form von Abschreibungen an, die bisher im kameralen System nicht sichtbar waren, da die Vermögensänderungen nicht dokumentiert waren. Die Abschreibungen fallen unter die laufenden Aufwendungen aus Verwaltungstätigkeit, da das kommunale Vermögen für die Aufgabenerfüllung genutzt wird.

### 3.2 Stufenregelung im Haushaltsausgleich

Nach § 24 SächsKomHVO-Doppik tritt eine Stufenregelung zum Haushaltsausgleich in Kraft, wenn der „strenge Haushaltsausgleich“ nicht erreicht werden kann. Dieser ist in Abs. 1 geregelt und bezieht sich auf die wesentlichen Anforderungen aus § 72 Abs. 3. Die beiden ersten Stufen des Haushaltsausgleichs sind also dann erreicht, wenn die Erträge die Aufwendungen unter Berücksichtigung der Fehlbeträge aus den Vorjahren decken. Gegebenenfalls sind dafür Rücklagen aus dem ordentlichen Ergebnis aufzulösen.

Stufe drei des Haushaltsausgleichs, geregelt in § 24 Abs. 2 SächsKomHVO-Doppik, ermöglicht einen Haushaltsausgleich durch eine globale Minderaufwendung, wenn das Defizit nach Stufe zwei nicht größer ist als ein Prozent der Aufwendungen. Die globale Minderaufwendung wird über alle Teilhaushalte angesetzt.

Reichen diese Erleichterungen nicht aus, können auf Stufe vier, d. h. nach § 24 Abs. 3 SächsKomHVO-Doppik, gegebenenfalls vorhandene Überschüsse bzw. Rücklagen aus dem Sonderergebnis mit dem Defizit verrechnet werden. Ziel bis Stufe vier ist es, ein positives Ergebnis zu veranschlagen.

Auf den Stufen fünf bis sieben kann ein Defizit veranschlagt werden, wenn durch verschiedene Planungsrechnungen der Ausgleich des Defizits mittelfristig gezeigt werden kann. Dies kann durch die mittelfristige Finanzplanung, die Zahlungsfähigkeit bzw. ein Haushaltsstrukturkonzept nachgewiesen werden. Beim Haushaltsausgleich auf Stufe sieben kann damit ein Fehlbetrag veranschlagt werden, wenn der Ausgleich des ordentlichen Ergebnisses im vierten Folgejahr nachgewiesen wird.

### 3.3 Übergangsregelungen bis 2016

Wie in Kapitel 2.1 bereits ausgeführt wurde, treten bei der Umstellung auf die kommunale Doppik planmäßige Aufwendungen durch Abschreibungen hinzu, die in der bisherigen Haushaltsaufstellung nicht berücksichtigt wurden. Allerdings können diesen Abschreibungen nicht zahlungswirksame Erträge in Form von Erträgen aus aufgelösten

---

22 Vgl. zu den Rentabilitätsbegriffen Coenenberg, A., Haller, A., Schultze, W. (2012), S. 1156-1165.

Sonderposten gegengerechnet werden, so dass nur die „Nettobelastung“ aus den eigenfinanzierten Investitionen von den Kommunen getragen werden muss. Im kameralen Haushaltsausgleich waren die Investitionen bereits im Vermögenshaushalt berücksichtigt. Die Erlangung eines doppischen Haushaltsausgleichs sollte daher für die Kommunen, die bisher verantwortlich gewirtschaftet haben, möglich sein. Nichtsdestotrotz hat der Gesetzgeber eine Übergangsregelung als Erleichterung des Haushaltsausgleichs in der Umstellungsphase bis 2016 in § 131 Abs. 6 SächsGemO übernommen.

Der Haushaltsausgleich gilt als erreicht, wenn folgende Bedingung erfüllt ist:

Finanzierungsmittelüberschuss bzw. -fehlbetrag (als Differenz aus Zahlungsmittelsaldo laufende Verwaltungstätigkeit abzüglich Zahlungsmittelsaldo aus Investitionstätigkeit)

+/-Zahlungsmittelsaldo aus Finanzierungstätigkeit

+ vorhandene liquide Mittel

= gesetzmäßiges Haushaltsergebnis

Der Haushaltsausgleich dient damit ausschließlich der Sicherung der Zahlungsfähigkeit und in keinsten Weise der Erwirtschaftung des Ressourcenverbrauchs. Die Übergangsregelung kann daher nur befristet gelten, da ansonsten die Umstellung auf das ressourcenverbrauchorientierte System nicht vollzogen wäre.

Zu beachten ist dabei weiterhin, dass die Ergebnisgrößen nur vordergründig nicht relevant sind, da die Ergebniswirksamkeit über den Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit Eingang findet in den Finanzierungsmittelüberschuss bzw. -fehlbetrag. Es kann keine Erwirtschaftung von Ersparnissen entstehen, wenn das ordentliche Ergebnis langfristig negativ ist.<sup>23</sup> Die Sicherung des Haushaltsausgleichs allein über die Liquidität sichert nicht die dauerhafte Leistungsfähigkeit einer Kommune. Diese kann nur erreicht werden, wenn im ordentlichen Ergebnis Überschüsse entstehen, die für Ersparnis oder Investitionen verwendet werden.

---

<sup>23</sup> Vgl. zu dem Zusammenhang aus leistungs- und finanzwirtschaftlichen Größen auch Bieg, H., Kußmaul, H. (2011), S. 1 ff.

## 4 Empirische Überprüfung der gesetzlichen Regelungen

### 4.1 Ziel der Untersuchung

Mit Hilfe der vorliegenden empirischen Untersuchung soll ein erster Erkenntnisstand über die Umstellung der sächsischen Kommunen auf die kommunale Doppik erreicht werden. Untersucht werden die Fragen, ob die sächsischen Städte und Gemeinden in der Lage sind, ihre Ergebnis- und Finanzhaushalte im doppischen System auszugleichen und ob es gegebenenfalls einer Umstellungserleichterung für die Erreichung des doppischen Haushaltsausgleichs bedarf. Diese empirische Untersuchung erfüllt noch nicht den Anspruch an Vollständigkeit, da die relevanten Haushaltsdaten erst nach und nach öffentlich zugänglich werden. Die Ergebnisse weisen aber einen ersten Trend auf, anhand dessen politische und gesetzgeberische Anpassungen vorgenommen werden können.

### 4.2 Vorgehensweise bei der empirischen Untersuchung

Im Freistaat Sachsen müssen 438 Städte und Gemeinden ihre Haushalte auf das Neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen umstellen.<sup>24</sup>

Da der Umstellungstermin auf die Doppik der 01.01.2013 war und zum Teil der Beschluss der Haushaltssatzung noch während des Haushaltsjahres erfolgt, liegen derzeit noch keine vollumfänglichen Daten für alle sächsischen Kommunen vor. Allerdings konnte auf einen Datensatz von 45 Haushaltssatzungen derjenigen Kommunen zurückgegriffen werden, die bereits für 2012 ihre Haushaltssatzungen doppisch gegliedert hatten. Bezogen auf die Gesamtheit der Städte und Gemeinden beträgt die Stichprobe damit 10,3 %.<sup>25</sup>

Die öffentlichen Haushaltssatzungen folgender sächsischer Kommunen werden in die Analyse einbezogen (die Nennung erfolgt alphabetisch): Bernsdorf, Chemnitz, Coswig, Dippoldiswalde\*, Dresden, Eilenburg, Erlau, Frauenstein, Fraureuth, Freiberg, Gröditz, Großschirma\*, Hainichen, Heidenau, Hohenstein-Ernstthal, Hohndorf, Ketzerbachtal, Kitzscher, Leipzig, Lichtenau, Lichtenstein\*, Limbach-Oberfrohna, Löbnitz, Lugau, Lommatzsch, Neukieritzsch, Neukirchen/Erzg., Neukirchen/Pleiße, Neustadt i. Sa., Niederwiesa, Niesky, Penig, Pirna, Pulsnitz, Riesa, Rosenbach/Vogtl., Schneeberg, Schwarzenberg/Erzg.\*, Sehmatal/Erzg., Sohland a. d. Spree, Steina, Stützengrün, Wachau, Wurzen,

24 Ausgenommen von der Umstellungsfrist am 01.01.2013 sind die Städte und Gemeinden, die sich in konkreten Fusionsverhandlungen befinden.

25 Zieht man die 102 Städte und Gemeinden, die zum 01.01.2012 umgestellt hatten, als Referenzgröße heran, umfasst die Stichprobe 44,1 %.



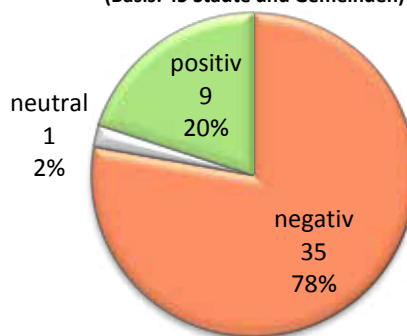
Zwickau. Die Städte und Gemeinden werden allein nach ihren jeweiligen Haushaltsergebnissen für 2012 und 2013 und nicht nach ihrer Größe, Region oder sonstigen Begebenheiten betrachtet. Für die gekennzeichneten Städte\* und Gemeinden\* lagen zum Zeitpunkt der Veröffentlichung die Haushaltssatzungen für 2013 nicht öffentlich vor. In 2013 umfasst die Stichprobe 41 Städte und Gemeinden und hat damit einen Anteil von etwa 9,4 % an der Gesamtzahl der sächsischen Städte und Gemeinden.

## 4.3 Ergebnisse der empirischen Untersuchung

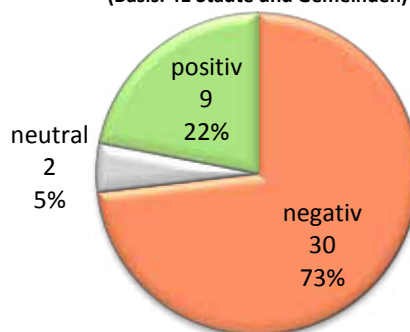
### 4.3.1 Haushaltsausgleich

Für das Jahr 2012 gilt: Von den untersuchten 45 Städten und Gemeinden haben 22 % (positives Ergebnis + neutrales Ergebnis) einen ausgeglichenen Ergebnishaushalt nach § 72 Abs. 3 SächsGemO, d. h. es bleiben 78 % der Städte und Gemeinden mit einem negativen ordentlichen Ergebnis, das nicht die Abschreibungen deckt. Im Jahr 2013 verändert sich diese Verteilung nicht sehr stark. Von den insgesamt 41 untersuchten Städten und Gemeinden haben 27 % einen ausgeglichenen Ergebnishaushalt und die restlichen 73 % ein Defizit im geplanten Jahresergebnis.<sup>26</sup>

**Ergebnishaushalt - ordentliches Ergebnis  
in den Haushalten 2012**  
(Basis: 45 Städte und Gemeinden)



**Ergebnishaushalt - ordentliches Ergebnis  
in den Haushalten 2013**  
(Basis: 41 Städte und Gemeinden)



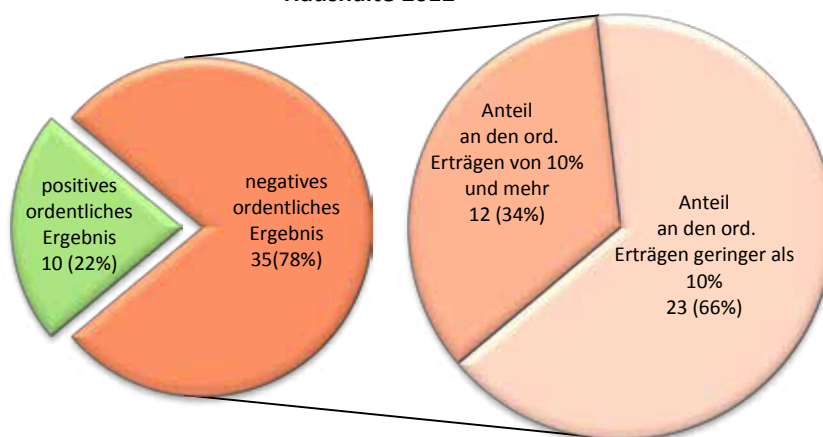
<sup>26</sup> Aufgrund der kurzen Umstellungsfrist wurde für die Auswertung auf die Veranschlagung der Fehlbeträge aus den Vorjahren verzichtet. Die relevanten Aussagen werden dadurch nicht verfälscht.

### 4.3.2 Ergebnisanteil

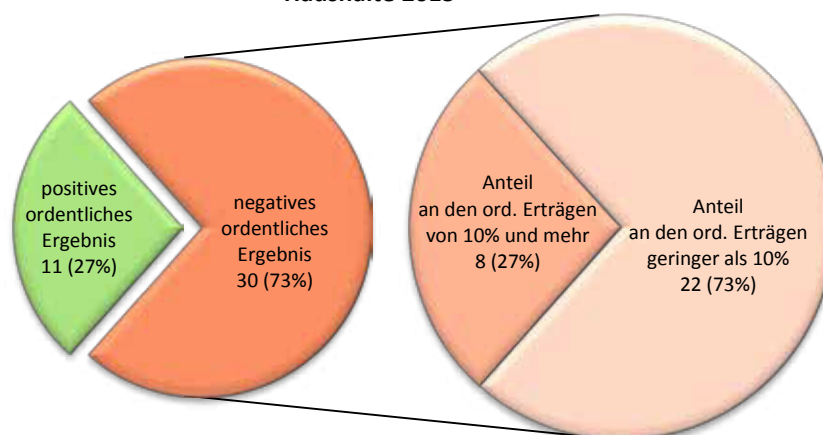
Es gilt zu untersuchen, inwieweit eine strukturelle Unterfinanzierung vorliegt. Aufgrund der kurzen Umstellungsfrist können hierzu noch keine eindeutigen Werte genannt werden. In dieser Auswertung wird der Wert für die strukturelle Unterfinanzierung auf zehn Prozent der ordentlichen Erträge festgelegt. Liegen die Defizite im ordentlichen Ergebnis bei Werten über 10 % der ordentlichen Erträge, kann von einer strukturellen Unterfinanzierung ausgegangen werden.

Für das Jahr 2012 macht bei 34 % der Städte und Gemeinden mit einem negativen ordentlichen Ergebnis das Defizit mehr als zehn Prozent der ordentlichen Erträge aus. In 2013 sinkt dieser Anteil nur geringfügig auf 27 %.

**Negatives ordentliches Ergebnis und sein Anteil an den ordentlichen Erträgen**  
**Haushalte 2012**



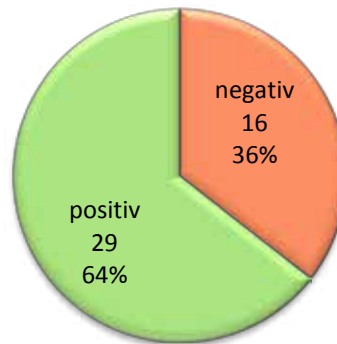
**Negatives ordentliches Ergebnis und sein Anteil an den ordentlichen Erträgen**  
**Haushalte 2013**



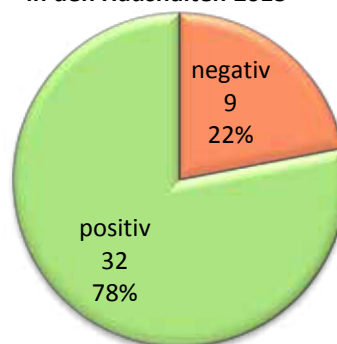
### 4.3.3 Finanzhaushalt

Für den Finanzhaushalt wurden die Zahlungsmittelsalden nach Verwaltungs- und Investitionstätigkeit untersucht, sowie daraus der Finanzierungsmittelfehlbetrag bzw. -überschuss abgebildet.

**Finanzhaushalt - Zahlungsmittelsaldo  
aus laufender Verwaltungstätigkeit  
in den Haushalten 2012**



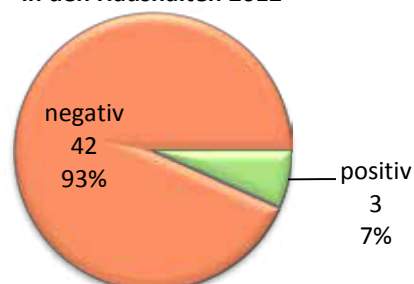
**Finanzhaushalt - Zahlungsmittelsaldo  
aus laufender Verwaltungstätigkeit  
in den Haushalten 2013**



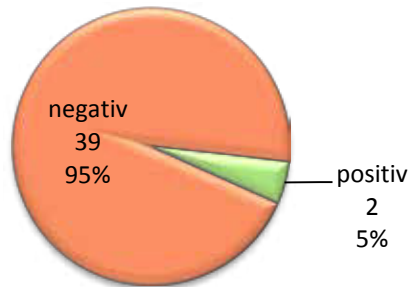
Im Jahr 2012 konnten 64 % der Städte und Gemeinden einen positiven Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit veranschlagen. Für 2013 liegt der positive Wert noch höher, d. h. bei 78 %.

Für die Zahlungsmittelsalden aus Investitionstätigkeit zeigen sich dagegen ganz andere Werte: 2012 hatten hier 93 % und 2013 95 % der Städte und Gemeinden ein Defizit.

**Finanzhaushalt - Saldo aus Investitionstätigkeit  
in den Haushalten 2012**



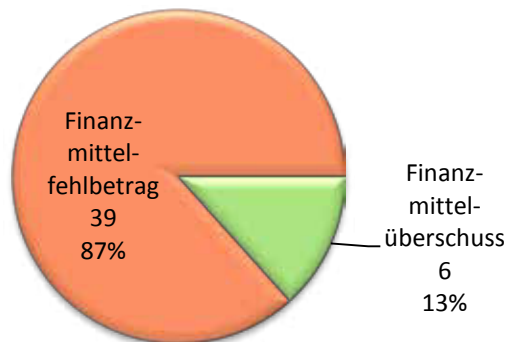
**Finanzhaushalt - Saldo aus Investitionstätigkeit**  
**in den Haushalten 2013**



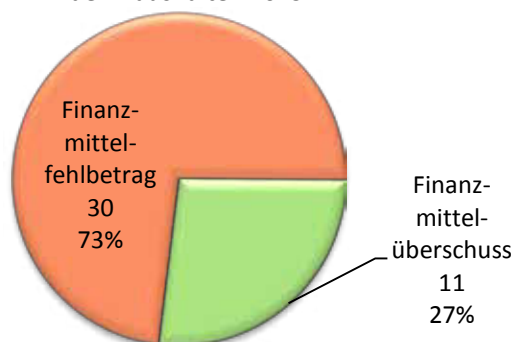
Dieses Ergebnis ist nicht überraschend, da die Investitionen aus dem Zahlungsmittel-saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit zuzüglich der Einzahlungen aus Investitions-tätigkeit finanziert werden müssen.

Die relevante Größe ist damit der Finanzierungsmittelüberschuss bzw. -fehlbetrag.

**Finanzhaushalt**  
**Finanzierungsmittelüberschuss oder -fehlbetrag**  
**in den Haushalten 2012**



**Finanzhaushalt**  
**Finanzierungsmittelüberschuss oder -fehlbetrag**  
**in den Haushalten 2013**



Im Jahr 2012 müssen 87 % der untersuchten Städte und Gemeinden hier einen Fehl-betrag ausweisen. Für das Jahr 2013 reduziert sich dieser Anteil, ist aber mit 73 % im-mer noch sehr hoch. Für alle betroffenen Städte und Gemeinden gilt, dass die Einzah-lungen aus laufender Verwaltungstätigkeit und Investitionstätigkeit nicht ausreichen, um die Auszahlungen in beiden Tätigkeitsbereichen zu decken. Es müssen also noch liquide Mittel vorhanden sein, oder Kredite aufgenommen werden.

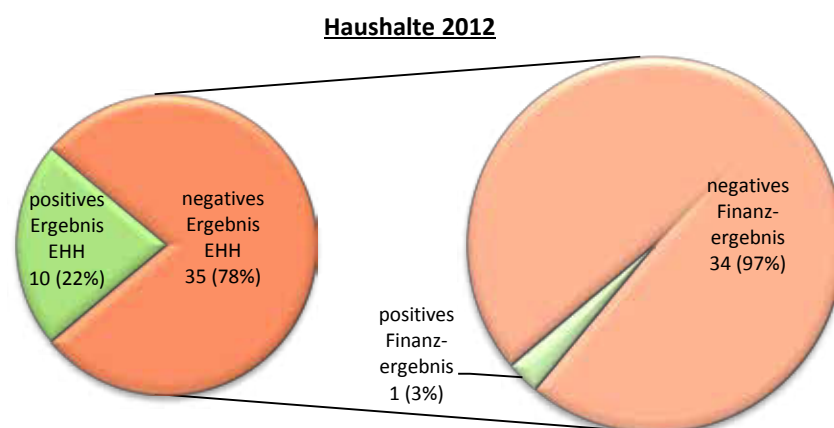
#### 4.3.4 Inanspruchnahme der Übergangsregelung

Unter den untersuchten Städten und Gemeinden befinden sich auch einige, die bereits vor 2012 umgestellt haben. Diese könnten bei Vorhandensein von Überschüssen aus den Vorjahren den Haushaltsausgleich über die Stufenregelung und damit der Verrechnung von Überschüssen aus den Vorjahren nach § 24 SächsKomHVO-Doppik erreichen.

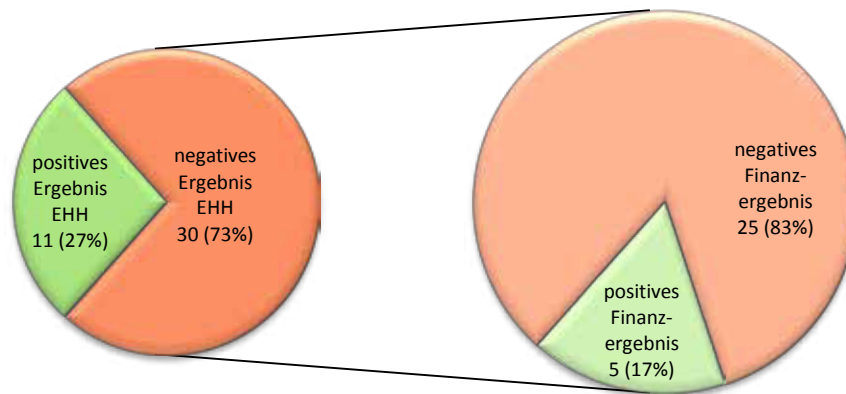
Unabhängig davon gilt auch für diese Städte und Gemeinden die Übergangsregelung aus § 131 Abs. 6 SächsGemO. Es soll deshalb an dieser Stelle überprüft werden, inwieweit diese überhaupt von den sächsischen Städten und Gemeinden in Anspruch genommen werden kann. Vor dem Hintergrund einer langfristig tragfähigen Finanzpolitik wird hierbei allerdings allein auf den Ausgleich des Finanzhaushaltes geachtet, nicht auf die Gesetzmäßigkeit des Haushalts durch das Vorhandensein liquider Mittel.

Wie in 3.3.1 dargestellt wurde, konnten 22 % der Städte und Gemeinden für 2012 und 27 % für 2013 ein positives Jahresergebnis veranschlagen. Für diese gilt die Übergangsregelung nicht, da der „strenge Haushaltsausgleich“ erfüllt ist. Unabhängig davon müsste die Liquidität weiter überwacht werden, da in 2012 bei 60 % und in 2013 bei ca. 63 % der Städte und Gemeinden mit einem ausgeglichenen Ergebnishaushalt ein Finanzierungsmittelfehlbetrag vorlag. Die noch verbleibenden liquiden Mittel und auch die Kreditfinanzierung wurden für dieses Kriterium des Ausgleichs des Finanzhaushaltes nicht herangezogen.

Für die verbleibenden 78 % der Gemeinden in 2012 und 73 % in 2013 mit einem negativen ordentlichen Ergebnis könnte die Übergangsregelung greifen, wenn entweder ein Finanzierungsmittelüberschuss vorliegt, ausreichend liquide Mittel für die Finanzierung vorhanden sind oder eine Kreditfinanzierung möglich ist. Im Jahr 2012 hatten von den 78 % der Städte und Gemeinden mit negativem ordentlichen Ergebnis knapp 94 % einen Finanzierungsmittelfehlbetrag. Gerade mal zwei Städte bzw. Gemeinden könnten die Übergangsregel in Anspruch nehmen, ohne den Bestand an liquiden Mitteln anzugreifen. Die Werte verändern sich für 2013 mit 93 % und 7 % nur geringfügig.



### Haushalte 2013



Bezieht man in die Betrachtung den Zahlungsmittelsaldo aus Finanzierungstätigkeit mit ein, lässt sich das Gesamtergebnis wie folgt darstellen:

01.01. 2012	EHH +	EHH -	Summe
FHH +	4 (8,9%)	2 (4,4%)	6 (13,3%)
FHH -	6 (13,3%)	33 (73,3%)	39 (86,7%)
Summe	10 (22,2%)	35 (77,8%)	45 (100,0%)

01.01. 2013	EHH +	EHH -	Summe
FHH +	4 (9,8%)	2 (4,9%)	6 (14,6%)
FHH -	7 (17,1%)	28 (68,3%)	35 (85,4%)
Summe	11 (26,8%)	30 (73,2%)	41 (100,0%)

Auch bei Einbeziehung des Zahlungsmittelsaldos aus Finanzierungstätigkeit, verändert sich das Gesamtbild nicht wesentlich. Die Städte und Gemeinden mit nicht ausgeglichenen Ergebnishaushalten erreichen den Haushaltsausgleich auch im Finanzhaushalt zum überwiegenden Teil nicht.

Es zeigt sich, dass die 2012 beschlossene Übergangsregelung zum Haushaltsausgleich nur dann von den Städten und Gemeinden in Anspruch genommen werden kann, wenn ausreichend liquide Mittel oder weitere Kreditfinanzierungsmöglichkeiten vorhanden sind, um die Defizite im Finanzhaushalt auszugleichen. Die Übergangsregelung aus § 131 Abs. 6 SächsGemO, die einen Haushaltsausgleich durch die Erwirtschaftung eines Finanzierungsmittelüberschusses darstellbar macht, greift für 2012 nur für knapp 4 % und für 2013 nur für knapp 5 % der untersuchten Städte und Gemeinden. Die Gesetzmäßigkeit der Haushalte wird an dieser Stelle allein über den Abbau der noch vorhandenen liquiden Mittel bzw. über die Aufnahme neuer Verbindlichkeiten gesichert.

## 5 Schlussfolgerungen und Handlungsempfehlungen

Die Übergangsregelungen nach § 131 Abs. 6 SächsGemO, gültig bis 2016, wurden eingeführt, da zunächst damit gerechnet wurde, dass die Haushaltssalden nach dem

ordentlichen Ergebnis nicht in der kurzen Frist ausgeglichen werden können. Wie aus der Auswertung der bisher vorhandenen Daten ersichtlich wird, war diese Prognose richtig. Im Jahr 2012 gelang es nur 23 % der sächsischen Kommunen, einen strengen Haushaltsausgleich im ordentlichen Ergebnis zu erreichen. Die Übergangsregelungen sollten die erwarteten Wirkungen aus der Umstellung abschwächen, wobei es schwierig sein dürfte, allein durch eine dreijährige Aussetzung der Erwirtschaftung der nicht-zahlungswirksamen Größen einen Haushaltsausgleich zu erreichen.

Es galt zu überprüfen, inwieweit diese Übergangsregelungen sinnvoll sind bzw. ob diese Regelungen für die sächsischen Städte und Gemeinden zielführend sein können. In der Auswertung konnte gezeigt werden, dass die Einführung der Übergangsregelungen beispielsweise im Jahr 2012 genau für eine Kommune (=2,3 % der Gesamtheit) derjenigen 34 Städte und Gemeinde mit einem negativen Jahresergebnis greift. Die Erreichung von langfristig ausgeglichenen Haushalten kann daher nur über ein verantwortungsvolles Maß an Investitionstätigkeit erreicht werden.

- Die Finanzhaushalte zeigen ein erhebliches Maß an Investitionsauszahlungen, die nicht durch positive Zahlungsmittelsalden aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie Investitionseinzahlungen gedeckt sind. Kurzfristig lassen sich diese Defizite aus vorhandenen liquiden Mitteln finanzieren. Sind aber die Ergebnishaushalte negativ, kann für die Folgejahre kein Ansparen von liquiden Mitteln vorgenommen werden, was zu einer strukturellen Unterdeckung führen wird. Die Übergangsregelung darf daher nicht als dauerhafte Lösung zum Haushaltsausgleich übernommen werden.
- Darüber hinaus sollte eine gesetzliche Regelung wie in anderen Bundesländern eingeführt werden, die die Liquidität der Städte, Gemeinden und Landkreise sowie langfristige Finanzierung der Investitionen sicherstellt.<sup>27</sup>
- Um die Transparenz der Haushaltssatzung bezüglich des Zusammenhangs aus Ergebnis- und Finanzhaushalt und damit Erwirtschaftung des Ergebnisses und Investitionstätigkeit weiter zu gewährleisten, sollte die Gliederung der Haushaltssatzung in der ursprünglichen Form erhalten bleiben.

---

<sup>27</sup> Vgl. beispielsweise die Regelung in der Gemeindeordnung für Nordrhein-Westfalen § 75 Abs. 6: „Die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen ist sicherzustellen.“

## 6 Literatur

Blum, U. (2004): Volkswirtschaftslehre, Vierte Auflage, Oldenbourg Verlag, München.

Bieg, H., Kußmaul, H. (2011): Investition, 2. Auflage, Verlag Franz Vahlen GmbH, München.

Coenenberg, A., Haller, A., Schultze, W. (2012): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 22. überarbeitete Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Doppik Hessen (2005): Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem, 1. Auflage, Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co KG, Freiburg.

Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen (SächsGemO) vom 21.04.1993 (SächsGVBl. S. 301, 445), zuletzt geändert durch Gesetz vom 28.03.2013 (SächsGVBl. S. 158).

Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO NRW) vom 14. Juli 1994 (GV. NRW. S. 666), zuletzt geändert durch Gesetz vom 9. April 2013 (GV. NRW. S. 194).

Frenkel, M., John, K. D. (2011): Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung, 7. Auflage, Verlag Franz Vahlen GmbH, München.

Hoffmann, K., Jänchen, I., Wirth, K. (2009): Neues kommunales Haushalts- und Rechnungswesen im Freistaat Sachsen, Boorberg Verlag, Stuttgart.

Jänchen, I. (2012): Das sächsische kommunale Kennzahlensystem, Eine Empfehlung für die sächsischen Städte, Gemeinden und Landkreise, Sachsenlandkurier 4/12.

Schwarting, G. (2010): Der kommunale Haushalt, 4. völlig neue bearbeitete Auflage, Erich Schmidt Verlag, Berlin.

Schwarting, G. (2006): Den kommunalen Haushaltsplan – kameral und doppisch – richtig lesen und verstehen, 3. überarbeitete Auflage, Erich Schmidt Verlag, Berlin.

Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums des Innern über die kommunale Haushaltswirtschaft nach den Regeln der Doppik (Sächsische Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik – SächsKomHVO-Doppik) vom 08.02.2008 (SächsGVBl. S. 202), zuletzt geändert durch Verordnung vom 19.12.2012 (SächsGVBl. S. 764).



# Kritische Würdigung der drei Ordnungssysteme Aufgabengliederungsplan, Produktplan und Prozessstruktur



Dr. Agnes  
Schausberger  
Nebenamt-  
liche Dozentin  
für Öffentliches  
Rechnungswesen

## 1 Vorbemerkung

Um sicherzustellen, dass die Verwaltung ihren gesetzlichen aber auch freiwilligen, das heißt, von der Politik verordneten, Aufgaben nachkommen kann und dabei auch noch die zur Verfügung stehenden knappen Ressourcen möglichst optimal einsetzt, sind Instrumente notwendig, die das Verwaltungshandeln ordnen. Es muss – vereinfacht ausgedrückt – beschrieben werden, was von wem zu tun ist.



Dr. Anke Wolfert  
Teilprojektleiterin  
im Projekt Doppik  
bei der Stadtver-  
waltung Dresden

In den Kommunalverwaltungen wurde über Jahrzehnte hinweg der Aufgabengliederungsplan als Ordnungssystem eingesetzt. Mit der Verwaltungsmodernisierung und der Bestrebung, die Verwaltung stärker unter Berücksichtigung des Outputs zu steuern, wurden Produktpläne erstellt. Durch die Zuordnung von Verantwortlichen zu den Produkten bekamen auch sie einen starken Organisationsbezug. Es wurde zu Recht die Frage gestellt, ob es notwendig ist, Kommunalverwaltungen nach der Produktstruktur zu gliedern.<sup>1</sup> Als drittes Ordnungssystem wird zunehmend auf Prozesse verwiesen. Sie helfen, Abläufe zu beschreiben, was vor allem unter dem Aspekt des optimalen IT-Einsatzes wichtig ist. Auch hier ist die Festlegung von Verantwortlichen von zentraler Bedeutung. Dadurch kann auch eine systematische Zusammenstellung aller Verwaltungsprozesse zum zentralen Ordnungssystem werden.

Sowohl der Produktplan als auch der Aufgabengliederungsplan und Prozessbeschreibungen stellen sich der Aufgabe, die Verwaltungsabläufe zu ordnen. Wieso benötigt man hierfür aber drei Instrumente?

---

<sup>1</sup> Vgl. Bals, Hansjürgen, 2004, S. 11 ff.

Und welche Beziehung besteht zwischen einem Produkt, einer Aufgabe und einem Prozess? Erfahrungen aus der Verwaltungspraxis der Stadtverwaltung Dresden machen deutlich, dass bisher keine klare begriffliche Abgrenzung zwischen „Aufgabe“, „Produkt“ und „Prozess“ existiert. Die drei Systeme „Aufgabengliederungsplan“, „Produktplan“ und „Prozessgliederung“ haben jeweils ihre Berechtigung. Ihre Beziehung zueinander ist jedoch nicht klar definiert. Im Folgenden sollen daher Aufgabengliederungsplan, Produktplan und Prozessgliederung einander gegenübergestellt werden, mit dem Ziel, deren jeweilige Bedeutung für die Verwaltung darzustellen und voneinander abzugrenzen.

Bei den in diesem Artikel verwendeten Beispielen stützen wir uns auf unsere Erfahrungen in der Verwaltung der Landeshauptstadt Dresden. Wir gehen jedoch davon aus, dass die parallele Existenz von zwei Systemen (Aufgabengliederung und Produktplan) in vielen anderen Kommunen ebenso gegeben ist und auch ein Abgleich dieser beiden Systeme nicht immer erfolgt ist. Auch nehmen wir an, dass das Vorhandensein einer weiteren Gliederung, der Prozesssicht, in verschiedenen (gerade auch größeren) Kommunen anzutreffen ist. Insofern soll unser Artikel Kommunalverwaltungen dazu anregen, ihre eigenen Ordnungssysteme kritisch zu hinterfragen, untereinander abzugleichen und den vorgeschlagenen neuen Ansatz zur Verknüpfung der drei Ordnungssysteme als „Impuls“ zu verstehen, sich mit dem Thema zu befassen und durchaus eigene Wege zu beschreiten.

## 2 Definition und Einsatzzweck der drei Instrumente bisher

### 2.1 Aufgabe und Aufgabengliederung

Zunächst wollen wir uns der Definition des Begriffs „Aufgabe“ im Kontext der öffentlichen Verwaltung annähern:

Eine Aufgabe ist „...die Beschreibung einer vorgesehenen, zielgeleiteten Aktion und enthält die Aufforderung an einen Aktionsträger, eine Aktion auszuführen.“<sup>2</sup>

Das Gabler Wirtschaftslexikon definiert die Aufgabe als „... dauerhaft wirksame Aufforderung an Handlungsträger, festgelegte Handlungen wahrzunehmen.“<sup>3</sup>

Das Online-Verwaltungslexikon präzisiert und ergänzt diese Definition: „Der Begriff wird üblicherweise definiert als die dauerhafte, generalisierte Aufforderung zum Tätigwerden im Interesse der Zielerreichung, im Unterschied zum Auftrag als Aufforderung

---

2 Bokranz, Karsten, 2001, S. 40.

3 Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort Aufgabe, Recherche am 01.11.2012.

zum einmaligen Tätigwerden.“<sup>4</sup>

In diesem Artikel orientieren wir uns an der Aufgaben-Definition des Online-Verwaltungslexikons. Wichtig für die Abgrenzung einer Aufgabe ist es demnach, dass die Verwaltung mehrfach, auf lange Sicht und in gleicher Art und Weise tätig wird. Sowohl einmaliges Tätigwerden, Tätigwerden nur für kurze Zeit oder auch Projektarbeit werden nicht als Aufgaben der Verwaltung erfasst. Auch ergeht die Aufforderung an die Verwaltung so allgemein, dass die konkreten Tätigkeiten und Abläufe, die mit der Aufgabenbewältigung verbunden sind, nicht beschrieben werden.

Die Aufgaben einer Verwaltung werden in sogenannten Aufgabengliederungsplänen dokumentiert und auf einzelne Organisationseinheiten (in der Regel Geschäftsbereiche und Ämter) heruntergebrochen.

„Ziel der **Aufgabengliederung** ist die systematische und übersichtliche Dokumentation der in einem abgegrenzten Untersuchungsbereich (...) anfallenden Aufgaben.“<sup>5</sup>

Im Fokus der Aufgabengliederung steht zunächst die Strukturbildung (die Aufbauorganisation). Sollen mit Hilfe der Aufgabengliederung auch Stellen gebildet werden, müssen die Aufgaben entsprechend tief gegliedert werden.<sup>6</sup>

Das Online-Verwaltungslexikon benennt auch gleich einige Probleme, die mit dem Denken in Aufgaben verbunden sind:<sup>7</sup>

- Die Zielbeschreibung ist sehr allgemein.
- Der Kunde der zu erbringenden Leistung ist nicht definiert.
- Die beabsichtigte Wirkung (Outcome) des Tätigwerdens ist nicht beschrieben.

„Deshalb trägt das traditionelle Denken in Aufgaben zur klassischen Fehlsteuerung der Verwaltung bei ...“ und soll korrigiert werden, indem die zu erbringenden Leistungen als Produkte definiert werden und indem die beabsichtigte Wirkung durch Ziele und Kennzahlen präzisiert wird.<sup>8</sup>

Auch Vertreter einer prozessorientierten Verwaltungsmodernisierung sehen erhebliche Schwächen in nach Aufgabengliederungsplan (funktionsorientiert) strukturierten Verwaltungen: „Eine funktionsorientierte Aufgaben- und Kompetenzverteilung führt häufig zu ineffizienten Geschäftsprozessen und Arbeitsabläufen. Viele kleine Organisationseinheiten, zu viele Hierarchieebenen sowie einflussreiche Querschnittseinheiten

---

4 Online-Verwaltungslexikon, Stichwort Aufgabe, Recherche am 01.11.2012.

5 Handbuch für Organisationsuntersuchungen und Personalbedarfsermittlung, Internetrecherche am 02.11.2012; Kap. 6.2.1.

6 Ebd.

7 Online-Verwaltungslexikon, Stichwort Aufgabe, Recherche am 01.11.2012.

8 Ebd.

hemmen ein eigenverantwortliches Arbeiten an der Basis und damit eine prozessorientierte Abwicklung der Aufgaben.“<sup>9</sup>

Im Aufgabengliederungsplan der Landeshauptstadt Dresden werden Federführung, Mitwirkung und Koordination unterschieden. Damit wird zwar deutlich, dass es neben den Aufgaben mit Ergebnisverantwortung weitere Pflichten gibt, entsprechende Regelungen zur ämterübergreifenden Zusammenarbeit fehlen aber an dieser Stelle. Ob es dadurch zu Konflikten kommt, hängt in hohem Maße von den handelnden Personen ab.

## 2.2 Produkte und Produktplan

In § 59 Nr. 39 SächsKommHVO-Doppik wird das Produkt definiert als eine Leistung oder Gruppe von Leistungen, die für Stellen innerhalb oder außerhalb einer Verwaltungseinheit erbracht werden. Häufig wird als Synonym auch der Begriff Output gebraucht, d. h. im Sinne eines „Systemmodells“ die Ware, das Gut, die Dienstleistung, die nach außen – also über die Systemgrenze hinweg – abgegeben wird.

Die Idee, den Produktplan als kommunales Ordnungssystem einzuführen, entstand in Deutschland Anfang der 90-er Jahre im Rahmen des Neuen Steuerungsmodells.<sup>10</sup> Dieses hatte zum Ziel, verkrustete, bürokratische Kommunalverwaltungen in zielorientierte und wirtschaftlich handelnde Organisationen umzuwandeln. Mit dem Produktplan sollte nicht nur dargestellt werden, was die Verwaltung tut, sondern auch, was das Ergebnis des Verwaltungshandelns ist. Dahinter stand der Wunsch, den Bedarf an Ressourcen (Personal und Sachmittel) am Ergebnis auszurichten. In einem produktorientierten (oder outputorientierten) Haushalt sollte letztendlich dargestellt werden, was die Leistungen der Verwaltung kosten. Um die Politik in die Lage zu versetzen, die zur Verfügung stehenden knappen Mittel nach den zu erbringenden Leistungen zu verteilen, wurde es notwendig, die gesamte Verwaltungstätigkeit aus dem Blickwinkel des Outputs zu beschreiben.

Der Produktplan fasst alle Leistungen zu einem hierarchischen System zusammen, wobei die Hierarchie nicht abbildet, welche Leistungen produktionstechnisch Vor- und Hauptleistungen darstellen. Die Hierarchie gruppiert lediglich die Vielzahl der kommunalen Arbeitsergebnisse nach sachlichen Gesichtspunkten.

Ein häufig zitiertes Beispiel sind die Denkmalschutzgenehmigungen. Sie können als eigenständige Genehmigungen abgegeben werden und sind als solche Teil des Produktes Denkmalschutz (Produktgruppe 523 Denkmalschutz und -pflege). Zum Teil gehen sie aber auch ein in die Baugenehmigung, die ein Produkt der Produktgruppe 521

---

9 Becker, Algermissen, 2009, S. 13.

10 Vgl. KGSt B5/1993.

Bau- und Grundstücksordnung ist. Dieser Zusammenhang wird allein aus dem Produktplan nicht deutlich. Die Konsequenz ist, dass die Kosten der Denkmalschutzgenehmigung nicht in den Kosten des Produktes Baugenehmigung enthalten sind, sofern nicht eine aufwändige Kostenverrechnung durchgeführt wird.

Der Produktplan hat den Anspruch, alle Ressourcen, die für die Erstellung einer Leistung notwendig sind, abzubilden. Auch hier stellt das Zusammenwirken mehrerer Ämter ein großes Problem dar. Dieses wird in der Kostenrechnungstheorie mit ämterübergreifender Verrechnung gelöst, in der Praxis werden dadurch aber Verwaltungsabläufe erschwert.

Die Nutzung des Produktplanes für die Strukturierung des neuen doppelischen Haushaltes hat gezeigt, dass noch erhebliche konzeptionelle Schwächen bestehen. Die finanzielle Steuerung auf Grundlage der zu erbringenden Leistungen ist geeignet, die Budgets für Organisationseinheiten zu definieren, die das Endprodukt erstellen. Schwieriger hingegen ist es, die Budgets zentraler Steuerungsbereiche vom geforderten Output, d. h. von Leistungsmengen abhängig zu machen. Die Definition interner Produkte ist ein Hilfsmittel, in der praktischen Umsetzung hat sich aber gezeigt, dass der Anspruch, den Output zu definieren, daher sehr schnell aufgegeben wird. Häufig verbergen sich hinter den Produkten der zentralen Steuerung daher Organisationseinheiten (z. B. Produkt „Rechnungsprüfung“ = Organisationseinheit „Rechnungsprüfungsamt“, Produkt „Haushaltswirtschaft, Finanzsteuerung“ = Organisationseinheit „Stadtkämmerei“).

## 2.3 Prozess und Prozessgliederung

Beim **Prozess** (im Sinne von Geschäftsprozess) handelt es sich um "... eine zusammengehörende Abfolge von Unternehmungsverrichtungen zum Zweck einer Leistungserstellung. Ausgang und Ergebnis des Geschäftsprozesses ist eine Leistung, die von einem internen oder externen ‚Kunden‘ angefordert und abgenommen wird."<sup>11</sup>

Bei der Prozessgliederung dient nicht die Aufbau- sondern die Ablauforganisation (die Prozesse) der Strukturbildung der Organisation. Die Stellenbildung erfolgt, indem zeitlich oder logisch zusammenhängende Tätigkeiten innerhalb eines Prozesses gebündelt werden. Das heißt, die Ergebnisse werden nicht durch das Zusammenspiel vieler Spezialisten sondern durch einen oder wenige Generalisten erzeugt.

„In einem Prozess werden alle Aktivitäten, die für die Erzeugung der Ergebnisse erforderlich sind, organisatorisch gebündelt.“<sup>12</sup>

Die Prozessgliederung einer Organisation wird häufig durch sogenannte Prozesslandkarten

---

<sup>11</sup> Scheer, 2002, S. 3.

<sup>12</sup> KGSt B7/2010, S. 17.

abgebildet und durch Prozessbeschreibungen ergänzt. Eine **Prozesslandkarte** ist eine Übersicht über alle (wesentlichen) Geschäftsprozesse einer Organisation bzw. eines Teils dieser Organisation. Darin werden die Geschäftsprozesse benannt, voneinander abgegrenzt und in Beziehung gesetzt. Die Prozesslandkarte ist häufig nach Prozessarten (z. B. Führungs-, Unterstützungs-, Kernprozesse) und/oder nach Detaillierungsstufen der Prozesse (z. B. Hauptprozess, Prozess, Prozessschritt) strukturiert.

Die Prozesslandkarte kann operatives Werkzeug für den Einstieg in eine die gesamte Verwaltung betreffende Prozessoptimierung sein. Die Prozesslandkarte kann aber auch stärker strategisch ausgerichtet sein. Dies ist immer dann der Fall, wenn nicht nur bestehende Geschäftsprozesse sondern auch bisher nicht wahrgenommene, zukünftig aber gewünschte oder erforderliche Prozesse aufgenommen werden.

### 3 Praktische Probleme der Abgrenzung

#### 3.1 Historische Entwicklung der drei Ordnungssysteme

Hinsichtlich ihrer Bedeutung für die kommunale Verwaltung kann man den Aufgabengliederungsplan, den Produktplan und die Prozesslandkarte in eine zeitliche Reihenfolge bringen. Das älteste Instrument ist der Aufgabengliederungsplan, der Anfang der 80-er Jahre von der KGSt in der jetzigen Fassung einheitlich beschrieben wurde.<sup>13</sup>

Mit der zunehmenden Diskussion über das Neue Steuerungsmodell ist der Aufgabengliederungsplan in den Hintergrund gerückt worden. Zum Teil wurde in den Verwaltungen versucht, ihn durch den Produktplan abzulösen, was aber nicht gelang. Auch in der Stadtverwaltung Dresden wurde der Versuch, den Aufgabengliederungsplan und den Produktplan verschmelzen zu lassen, bald aufgegeben. Während der Aufgabengliederungsplan weiterhin genutzt wird, um Ämtern Verantwortung zu übertragen, ist der Produktplan zum Instrument der Finanzverwaltung geworden. Das „Denken in Prozessen“ beginnt sich erst langsam in der Verwaltung zu etablieren. Die Umsetzung der Europäischen Dienstleistungsrichtlinie hat diesen Ansatz zwar befördert, es gibt aber nach wie vor nur sehr wenige Kommunen, die den Anspruch haben, Prozesse über die gesetzlichen Anforderungen hinaus zu definieren.

#### 3.2 Zusammenhänge und Widersprüche der drei Ordnungssysteme

Mit der Entwicklung des Produktplanes und der Abbildung der Verwaltungstätigkeit in Form von Prozessen ist immer auch die Frage verbunden gewesen, ob der ursprüngliche Aufgabengliederungsplan dadurch abgelöst werden kann (oder soll).

---

13 KGSt, Onlinerecherche in [www.kgst.de](http://www.kgst.de) am 20.02.2013.

	Wer	Was	Wofür	Wie	Womit
Aufgabengliederungsplan	x	x			
Prozessbeschreibungen (-landkarte)	x	x	(x)	x	x
Produktplan	x	x	x		x

Abbildung 1: Welche Fragen beantworten die drei Ordnungssysteme?  
(Quelle: eigene Darstellung)

In Abbildung 1 sind Antworten der drei Ordnungssysteme auf die Frage „Wer macht was wofür wie und womit?“ zusammenfassend dargestellt: Die Frage „Wer“ (Frage nach der Verantwortung für eine Tätigkeit, einen Prozess, eine Aufgabe) und die Frage „Was“ (Welche Tätigkeit, welche Aufgabe?) beantworten alle drei Ordnungssysteme – wenn auch mit leicht unterschiedlicher Zielrichtung, wie aus den Definitionen hervorgegangen ist. Die Frage „Wofür“ (Frage nach dem Ergebnis, also welches Produkt, welche Leistung und Frage nach dem Ziel bzw. Zweck) beantworten Produktplan und Prozessgliederung, wobei sie in der Prozesslandkarte nicht im Vordergrund stehen. Die Frage „Wie“ (Wie laufen die Prozesse zur Herstellung der Produkte bzw. zur Erbringung der Leistungen ab?) wird nur von der Prozessgliederung beantwortet. Die Frage der für die Leistungserstellung notwendigen Ressourcen („Womit“) beantworten Prozessgliederung und Produktplan – allerdings in unterschiedlicher Ausprägung. Während die Prozessgliederung vorwiegend auf die Art der Ressource abstellt, betrachtet der Produktplan, solange er das strukturgebende Instrument im Haushalt ist, den Wert der Ressource.

Nachfolgend wollen wir versuchen, den theoretischen Zusammenhang der drei Ordnungssysteme Produkt-, Prozess- und Aufgabengliederung auch auf struktureller Ebene näher zu betrachten, um dann auf die konkreten Gegebenheiten in einer Kommune einzugehen.

Zum Zusammenhang von **Aufgabe und Produkt** äußert sich die KGSt bereits 1994: Danach sind die öffentlichen Aufgaben und die mit ihnen verfolgten Ziele Grundlage für die Produktbildung. „Die Aufgabe ist damit ein gesetzlicher oder politischer Auftrag an die Verwaltung, die zur Erfüllung der Aufgabe und zur Erreichung der damit angestrebten Ziele erforderlichen Produkte bereit zu stellen.“<sup>14</sup>

Wie bereits in Abschnitt 2.1 ausgeführt, werden gerade in der Aufgabengliederung die mit den Aufgaben verbundenen Zielen häufig nur unzureichend gewürdigt. Bezüglich der Strukturierung lässt sich feststellen, dass Aufgabe und Produkt theoretisch auf ähnlich hoher Abstraktionsstufe definiert sind und oftmals eine 1:1-Beziehung aufweisen (siehe Abbildung 2).

<sup>14</sup> KGSt B8/1994, S. 10.

Mit dem Zusammenhang von **Produkt und Prozess** hat sich die KGSt ebenfalls befasst und führt dazu aus: „Eine 1:1-Beziehung von Prozess und Produkt ist aufgrund der unterschiedlichen Aggregationsebenen in der Regel nicht möglich. Vielmehr dient ein Prozess regelmäßig der Erzeugung eines Outputs bzw. Ergebnisses für einen internen oder externen Abnehmer. Dieses Ergebnis befindet sich auf einer anderen Detaillierungsebene, als die im Sinne des Neuen Haushalts- und Rechnungswesens gebildeten Produkte. Damit muss aufseiten der Produkte im Regelfall auf die Leistungsebene zurückgegriffen werden.“<sup>15</sup>

Bei Überlagerung der Ergebnisse beider Berichte lässt sich auch eine Beziehung von **Prozess und Aufgabe** herstellen. Daraus resultiert in der Theorie eine Zuordnung von Aufgabe, Produkt und Prozess, wie sie die KGSt in einer Graphik (siehe Abbildung 2) darstellt. Das heißt, die Aufgabe findet sich auf einer Ebene mit Produkt und Prozessbündel wieder.

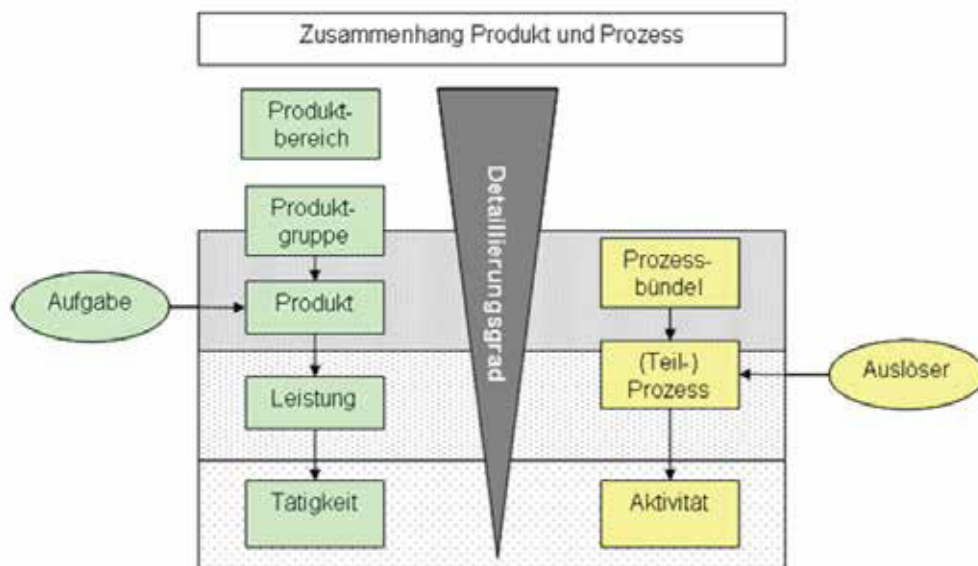


Abbildung 2: Zusammenhang Produkt und Prozess  
(Quelle: KGSt B7/2010; S. 17)

Die Realität sieht häufig anders aus und unterscheidet sich insbesondere beim Zusammenhang von Produkt und Aufgabe (s. Abbildung 2).

15 KGSt B7/2010, S. 16.



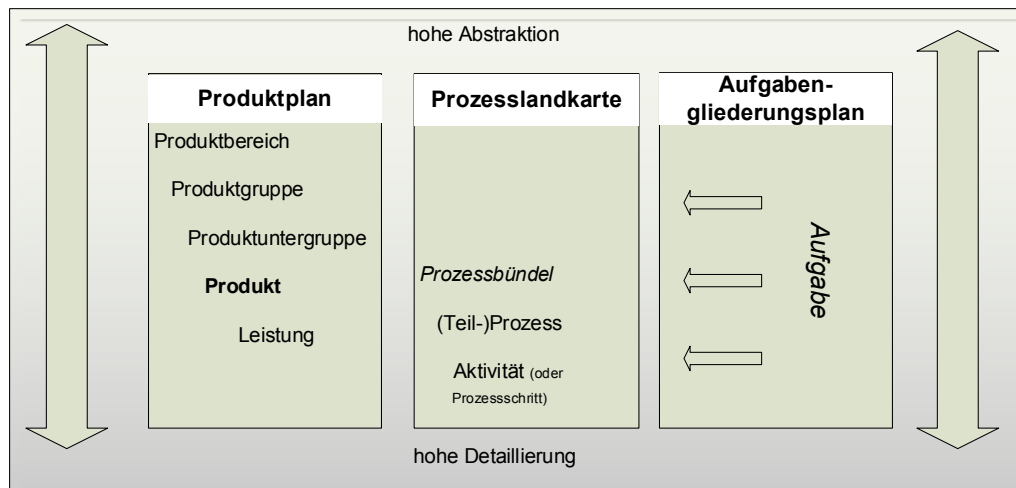


Abbildung 3: **Zusammenhang von Produkt, Prozess und Aufgabe**  
(Quelle: eigene Darstellung der Gegebenheiten in der Landeshauptstadt Dresden)

Auch in der Landeshauptstadt Dresden lassen sich **Prozess und Produkt** einander nicht eindeutig zuordnen. Es gibt kein Kriterium, welches festlegt, auf welcher Detaillierungsebene das Produkt definiert wird. Dementsprechend inhomogen sind in der Praxis die Produktpläne. Maßgeblich für die Produktbildung sind die Informationsansprüche des Haushaltes. Ein Produkt ist noch am ehesten als Ergebnis eines Hauptgeschäftsprozesses (also eines „Prozessbündels“, einer Aggregation von Prozessen) zu interpretieren. Ein Prozess hingegen wird definiert, wenn es ein auslösendes Ereignis und ein „messbares“ Ergebnis gibt. Maßgeblich für die Strukturierung der Prozesse ist vor allem die Anforderung, einen Prozess als durchgängigen Ablauf zu beschreiben. Das Ergebnis eines Prozesses befindet sich meist auf einer tieferen Detaillierungsebene und entspricht häufig einer Leistung in der Produkthierarchie. Hinzu kommt, dass das Ergebnis eines Prozesses in mehrere Produkte eingehen kann. Umgekehrt können mehrere Prozesse notwendig sein, um als Ergebnis ein Produkt zu erhalten.

Auch **Aufgabe und Prozess** weisen in der Regel eine m:n-Beziehung auf. Das heißt, eine einzelne Aufgabe kann durch mehrere Prozesse realisiert werden, andererseits kann ein Prozess in mehreren Aufgaben vorkommen. Auf hoher Abstraktionsebene der Prozesshierarchie (also z. B. auf Ebene des Hauptgeschäftsprozesses) sind Aufgabe und Prozess jedoch nur sehr schwer voneinander abzugrenzen, da auslösendes Ereignis und Ergebnis des Prozesses auf dieser Ebene kaum noch zu benennen sind.

In der kommunalen Praxis sind die Aufgaben häufig unterschiedlich tief in Teilaufgaben gegliedert, sodass aufgrund des Fehlens einer hierarchischen Aufgabengliederung eine 1:1-Beziehung zwischen **Produkt und Aufgabe** nicht gegeben ist. Vielmehr lassen sich die Aufgaben je nach Beschreibungstiefe unterschiedlichen Ebenen der Produkthierarchie zuordnen. Auch im Aufgabengliederungsplan der Landeshauptstadt Dresden kommt die Zielbeschreibung häufig zu kurz, wohingegen im Produktplan zu jedem Produkt Ziele definiert wurden.

### 3.3 Beispiele aus der kommunalen Praxis

Die nachfolgenden Beispiele dienen dazu, den Zusammenhang zwischen Produkt-, Prozess- und Aufgabengliederung zu verdeutlichen. Sie stammen aus dem Produktplan und dem Aufgabengliederungsplan der Landeshauptstadt Dresden. Eine dokumentierte Prozessgliederung gibt es ansatzweise, jedoch keine Prozesslandkarte. Daher wurde von den Autorinnen selbst der Versuch unternommen, Prozesse zu benennen und zuzuordnen.

#### 3.3.1 Fachaufgabe Wahlen

Beim Produkt „Wahlen“ kommt die Strukturierung in Produkte, Prozesse und Aufgaben dem Ideal einer eindeutigen Zuordnung sehr nahe (siehe Abbildung 4). Aufgabe und Produkt sind identisch. Die Leistungen können Prozessen mit einem eindeutigen auslösenden Ereignis und einem definierten Ergebnis zugeordnet werden. Die Prozesse können zu einem Hauptgeschäftsprozess (oder Prozessbündel) zusammengefasst werden, der in seinem Zuschnitt dem Produkt und der Aufgabe entspricht.

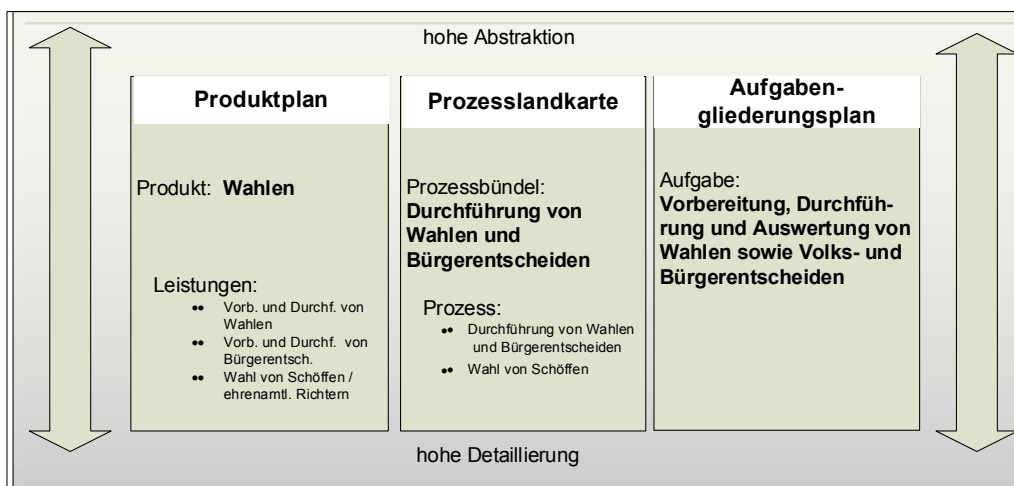


Abbildung 4: Zusammenhang von Produkt, Prozess und Aufgabe am Beispiel der Wahlen (Quelle: eigene Darstellung)

Geht man davon aus, dass eine Kommune einen vollständigen Produktplan und einen Aufgabengliederungsplan hat und nun auch noch versucht, das gesamte Verwaltungshandeln in Form einer Prozesslandkarte abzubilden, so kämen die Wahlen in drei Ordnungssystemen vor. Es stellt sich die Frage, welchen Zweck diese Mehrgleisigkeit hat.

#### 3.3.2 Fachaufgabe Bibliotheken

Die Strukturierung in Produkte und Leistungen (siehe Abbildung 5) folgt in diesem Beispiel einem eher kostenstellenorientierten Ansatz, d. h. die Produktgliederung dient

hier der Beantwortung der Frage: Wo sind die Kosten entstanden? Damit wird belegt, dass sich die Produktstruktur sehr stark an den haushaltswirtschaftlichen Informationsbedürfnissen orientiert. Weder Produkt noch Leistungen benennen das Ergebnis von Geschäftsprozessen.

Die Aufgaben weisen sehr unterschiedliche Detaillierungsgrade auf und reichen von der abstrakt formulierten Aufgabe „Allgemeine und zielgruppenspezifische Leseförderung“ bis hin zu sehr konkreten Aufgaben wie z. B. „Medienausleihen“. Letztgenannte Aufgabe korreliert zwar mit der Prozesssicht, passt aber wiederum nicht zu den Produkten.

Je abstrakter die Aufgaben in diesem Fall formuliert sind, desto mehr gehen sie über in die Formulierung einer gewünschten Wirkung (z. B. Leseförderung, Kompetenzvermittlung). Es stellt sich die Frage, ob es tatsächlich die Funktion des Aufgabengliederungsplanes sein soll, die Verantwortlichkeit für eine Wirkung festzuschreiben. Die Übertragung der Verantwortung für eine Wirkung setzt sehr viel Handlungsspielraum bei der Wahl der Instrumente voraus. Im Produktkatalog finden sich die Leseförderung und die Kompetenzvermittlung als Ziel wieder. Daran wird sichtbar, wie sehr in der Praxis die Begriffe Aufgabe, Ergebnis, Ziel und Wirkung vermischt werden.

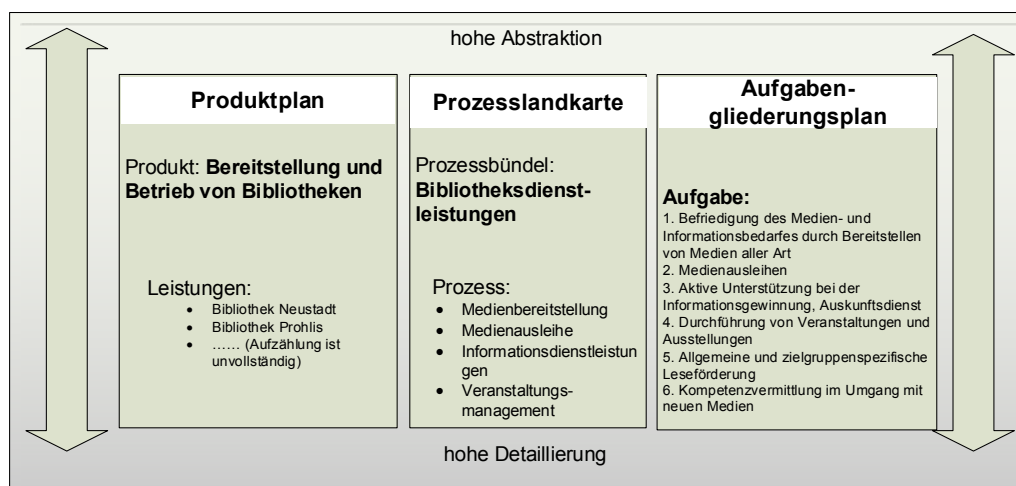


Abbildung 5: Zusammenhang von Produkt, Prozess und Aufgabe am Beispiel der Bibliotheken  
(Quelle: eigene Darstellung)

### 3.3.3 Fachaufgabe Meldeangelegenheiten

Die Strukturierung in Produkte und Leistungen (siehe Abbildung 6) folgt in diesem Beispiel einem eher kostenträgerorientierten Ansatz, d. h. die Produktgliederung dient hier der Beantwortung der Frage: Wofür sind die Kosten entstanden? Das Produkt ist auf sehr hohem Abstraktionsniveau beschrieben. Der Hauptgeschäftsprozess „Meldeangelegenheiten“ umfasst nur einen Teil des Produktes „Melde- und Personenstandswesen“. Zu diesem gehören neben dem Meldewesen auch die Ausländer- und Staatsangehörigkeitsangelegenheiten, die Ausstellung von Personaldokumenten und das

Personenstandswesen. Erst auf der Leistungsebene, also auf der tiefsten Aggregationsstufe in der Produkthierarchie, kann eine sinnvolle Beziehung zu den Prozessen hergestellt werden. Zum Personenstandswesen gehören zum Beispiel die Leistungen a) Beurkundungen, b) das Geburten- und Sterbebuch und c) die Heirats- und Lebenspartnerzeremonien. Sie können als Ergebnis von Prozessen betrachtet werden.

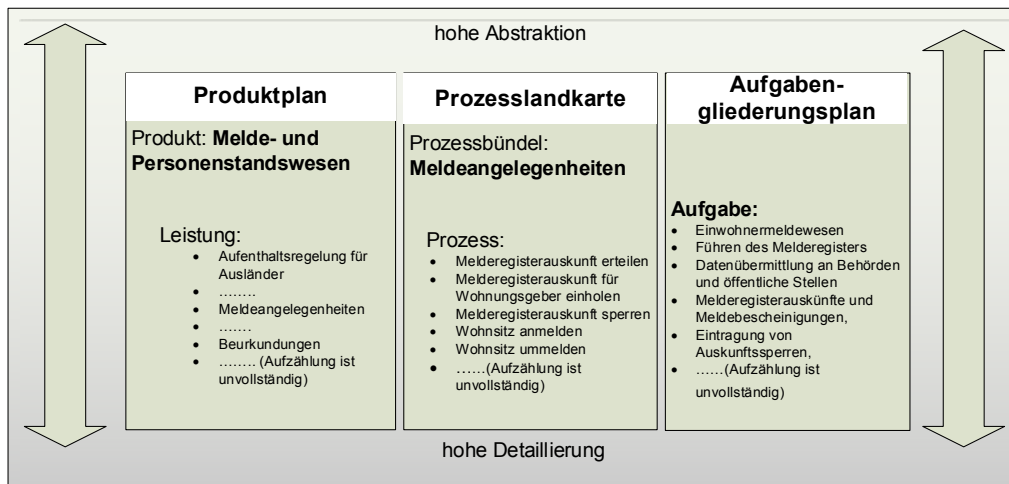


Abbildung 6: Zusammenhang von Produkt, Prozess und Aufgabe am Beispiel der Meldeangelegenheiten  
(Quelle: eigene Darstellung)

Die Aufgaben weisen sehr unterschiedliche Detaillierungsgrade auf und reichen vom sehr abstrakten „Einwohnermeldewesen“ bis hin zu sehr konkreten Aufgaben, wie z. B. „Eintragung von Auskunftssperren“. Damit lassen sie sich Prozessen und Teilprozessen, aber auch höheren Aggregationsebenen in der Produktstruktur zuordnen. Eine Systematik ist in diesem Fall nicht erkennbar.

### 3.3.4 Querschnittsaufgabe Zentrale Serviceleistungen

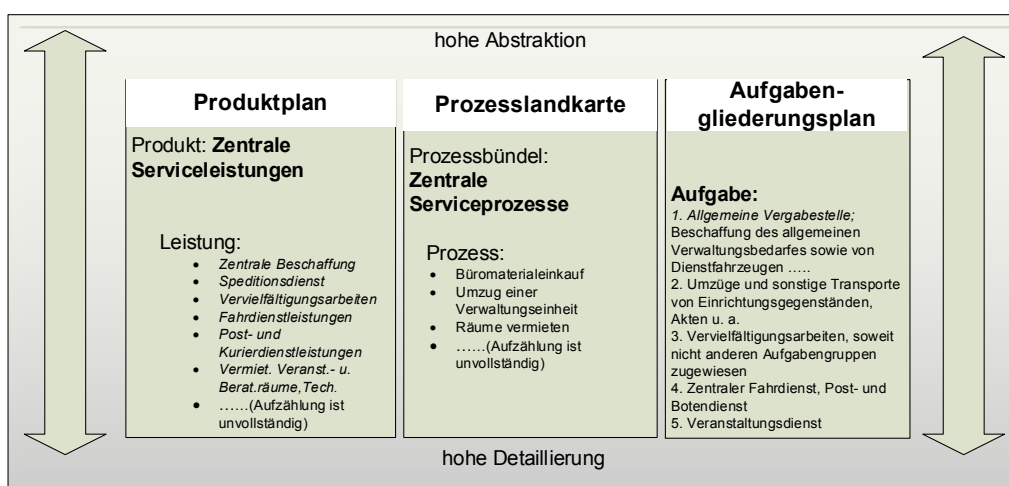


Abbildung 7: Zusammenhang von Produkt, Prozess und Aufgabe am Beispiel zentraler Serviceleistungen  
(Quelle: eigene Darstellung)

Die Strukturierung in Produkte und Leistungen (siehe Abbildung 7) folgt in diesem

Beispiel ebenfalls einem eher kostenträgerorientierten Ansatz, d. h. die Produktgliederung dient hier der Beantwortung der Frage: Wofür sind die Kosten entstanden?

Die Aufgaben können in diesem Beispiel den Leistungen aus der Produktsicht zugeordnet werden. Unterschiede resultieren vermutlich aus der unterschiedlichen Zusammenfassung von Sachverhalten, für die es keinen erkennbaren Grund gibt. Die Aufgaben lassen sich auch den Prozessen zuordnen.

### 3.4 Zwischenfazit

Die Beispiele in Abschnitt 3.3 zeigen, wie schwer es ist, eine Beziehung zwischen der Produkt-, der Prozess- und der Aufgabengliederung herzustellen. Der Versuch, die Elemente einander zuzuordnen, scheitert aus folgenden Gründen:

- Es fehlt eine Definition von Produkt, Aufgabe und Prozess, die es theoretisch zulässt, eine Verbindung zwischen diesen drei Ordnungssystemen zu schaffen.
- Der Aufgabengliederungsplan bildet nicht das vollständige Aufgabenspektrum der Kommune ab. Bestimmte Aufgaben wurden (bewusst) nicht aufgenommen – so zum Beispiel „mittelbare Verwaltungsaufgaben, die bei allen Ämtern in gleicher oder ähnlicher Weise vorkommen“ (z. B. Personalangelegenheiten, Haushalts- und Rechnungswesen). Eine Prozesslandkarte hingegen sollte gerade auch diese Geschäftsprozesse abbilden, zum einen, um Optimierungspotenzial zu identifizieren und zum anderen, um dem Prozessverantwortlichen einen Überblick über diese Prozesse zu ermöglichen.
- Produktplan und Aufgabengliederungsplan sind in sich nicht immer stimmig. Dies betrifft die Verwendung unterschiedlicher Abstraktionsebenen (gilt für beide Dokumente) als auch die unterschiedliche Definition von Produkten/Leistungen ebenso wie Aufgaben. Beim Produktplan wurden aufgrund differenzierter Steuerungsabsichten der jeweiligen Produktverantwortlichen Orte der Kostenentstehung und Kostenverursacher vermischt, beim Aufgabengliederungsplan wurden Tätigkeiten und zum Teil Wirkungen vermischt.<sup>16</sup>
- Ein weiterer Grund der fehlenden Zuordnungsmöglichkeit ist eher formaler Natur: Produktplan und Prozesslandkarte sind hierarchisch aufgebaut, der Aufgabengliederungsplan ist nur in Aufgabengruppen gegliedert.

Welche Schwierigkeiten resultieren aus der Parallelität der drei Systeme?

Die drei Systeme stehen – was die Ressourcen für Pflege und Kommunikation betrifft – in Konkurrenz zueinander, und müssen sich ständig rechtfertigen, auch wenn unstrittig ist, dass jedes System für sich genommen seine Berechtigung hat.

---

<sup>16</sup> Prozesse konsistent zu beschreiben ist einfacher, es ist bisher aber auf Grund des notwendigen Detaillierungsgrades noch nicht gelungen, Prozesse flächendeckend zu beschreiben.

Darüber hinaus birgt diese „Dreigleisigkeit“ die Gefahr widersprüchlicher Festlegungen. In der Landeshauptstadt Dresden sind Widersprüche bisher noch nicht zum Problem geworden, weil keines dieser Systeme aggressiv vorangetrieben wird. Stillschweigend wird die „Mehrgleisigkeit“ in Kauf genommen. Verlierer ist derzeit allerdings die „Prozesssicht“. Sie kann sich nicht durchsetzen, obwohl der Nutzen groß wäre.

Außerdem gelingt es derzeit nicht, die per definitionem vorhandenen Defizite eines einzelnen Systems auszugleichen, indem man andere Systeme ergänzend einsetzt. Beispielsweise fehlt im Aufgabengliederungsplan die Zielbeschreibung. Diese ist wiederum im Produktplan enthalten. Produkte und Aufgaben lassen sich aber schwer zueinander in Beziehung setzen.

## 4 Ein neuer Ansatz zur Verknüpfung der drei Ordnungssysteme

### 4.1 Überblick

Welchen Ausweg gibt es aus dem im Abschnitt 3.4 beschriebenen Dilemma? Der Idealfall wäre die Existenz nur eines einzigen Ordnungssystems („die eierlegende Wollmilchsau“?). Alternativ wäre auch die Existenz eines führenden Systems vorstellbar, aus dem die anderen abgeleitet werden. Auch die Abschaffung wenigstens eines der drei Ordnungssysteme ist zu überdenken. Um zu entscheiden, welches der drei Systeme gegebenenfalls nicht benötigt wird, kommen wir zurück auf Abschnitt 3.2, in dem wir bereits untersuchten, welche Antworten welches Ordnungssystem auf die Frage liefert: „Wer macht was wofür wie und womit?“

Der Aufgabengliederungsplan weist bei „Wofür“, „Wie“ und „Womit“ Defizite auf. Diese könnten durch Produktplan und Prozessbeschreibung ausgeglichen werden. Das „Wie“ ist ein „Alleinstellungsmerkmal“ der Prozessbeschreibung. Kein anderes Instrument ist in der Lage, darzustellen, wie die Leistungserstellung in der Verwaltung abläuft. Weiterhin eignet sich lediglich die Prozessbeschreibung, das Zusammenwirken mehrerer Organisationseinheiten abzubilden. Zwar muss auch hier Verantwortung (nämlich Prozessverantwortung) eindeutig einer Organisationseinheit zugeordnet werden, aber das Wesen einer Prozessbeschreibung besteht genau darin, dass ein Ablauf in seine einzelnen Arbeitsschritte zerlegt wird, denen wiederum Verantwortliche zugeordnet werden. Damit können Mitwirkungsleistungen wesentlich exakter beschrieben werden, als es der Aufgabengliederungsplan vermag. Beim „Wofür“ ist der Produktplan der Prozesslandkarte überlegen. Um das „Womit“ zu beschreiben, werden sowohl Prozessbeschreibung als auch Produktplan benötigt.

Somit sind Produktplan und Prozesslandkarte erforderlich, da sie Alleinstellungsmerkmale

aufweisen. Nach Meinung der Autorinnen sollten diese beiden Ordnungssysteme als führend angesehen werden. Der Aufgabengliederungsplan kann aus ihnen abgeleitet werden und stellt somit eine nachrangige Sicht dar. Dies bedeutet, wir wollen nicht völlig auf den Aufgabengliederungsplan verzichten. Sein Vorteil besteht darin, dass er bei der Dokumentation der Verantwortlichkeit sehr frei eingesetzt werden kann. Mit der Aufgabe ist es möglich, die Verpflichtung zum Tätigwerden unabhängig vom Ergebnis festzuschreiben. Im Aufgabengliederungsplan können Ergebnisverantwortung, Prozessverantwortung und die Verantwortung für Teil- oder Mitwirkungsleistungen zu einem organisationsbezogenen Gesamtbündel zusammengefasst werden.

Das Ziel der drei Ordnungssysteme muss also sein, gemeinsam das WER, das WAS, das WOFÜR, das WIE und das WOMIT der kommunalen Leistungserstellung zu beschreiben, und nicht unverbunden nebeneinander zu bestehen und zu hoffen, dass Widersprüche die praktische Arbeit nicht erschweren.

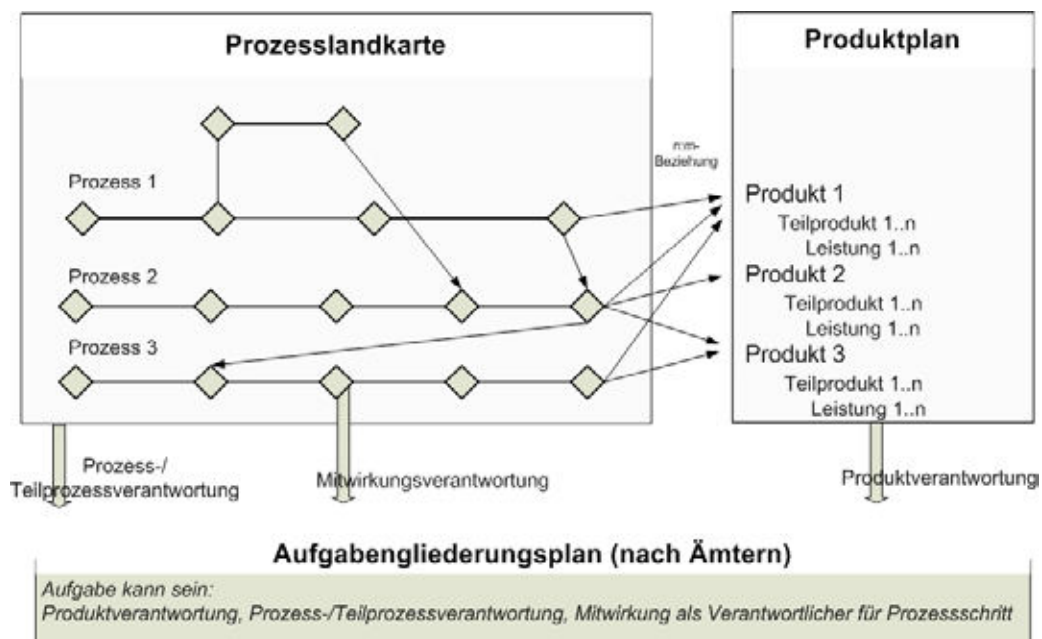


Abbildung 8: Beziehung zwischen Aufgabe, Produkt und Prozess  
(Quelle: eigene Darstellung)

Dieses neue Miteinander der drei Systeme veranschaulicht Abbildung 8:

- Die Prozesslandkarte stellt die Abläufe in der Verwaltung im notwendigen Detaillierungsgrad dar.
- Der Produktplan stellt den Output der Kommune vollständig und geordnet dar.
- Das Ergebnis eines Prozesses stellt eine Leistung oder einen Teil einer Leistung im Sinne der Produktbeschreibung dar und kann in eine oder mehrere Leistungen eingehen. Für die Erstellung einer Leistung im Sinne des Produktplanes können Ergebnisse eines oder mehrerer Prozesse notwendig sein. Das heißt, zwischen dem

Ergebnis eines Prozesses und der Leistung im Sinne des Produktplanes besteht eine m:n-Beziehung.<sup>17</sup>

- Der Aufgabengliederungsplan erhält in diesem Ansatz eine ganz neue Bedeutung. Er fasst aus der Prozessbeschreibung und aus dem Produktplan alle Elemente nach Organisationseinheiten zusammen, für die ein Amt die Fach- und die Ressourcenverantwortung trägt.
- Die Aufgabe ergibt sich dann als Menge aller Verantwortlichkeiten einer Organisationseinheit aus Produktplan und Prozessgliederung, also aus Produktverantwortung, Prozessverantwortung und - bei hinreichender Komplexität oder relativer Selbständigkeit eines Prozessschrittes - auch aus der Mitwirkungsverantwortung.

## 4.2 Beispiel

Am Beispiel der kommunalen Aufgabe „Wahlen“ soll die Beziehung zwischen Produktplan, Aufgabengliederungsplan und Prozesslandkarte veranschaulicht werden (siehe Abbildung 9).

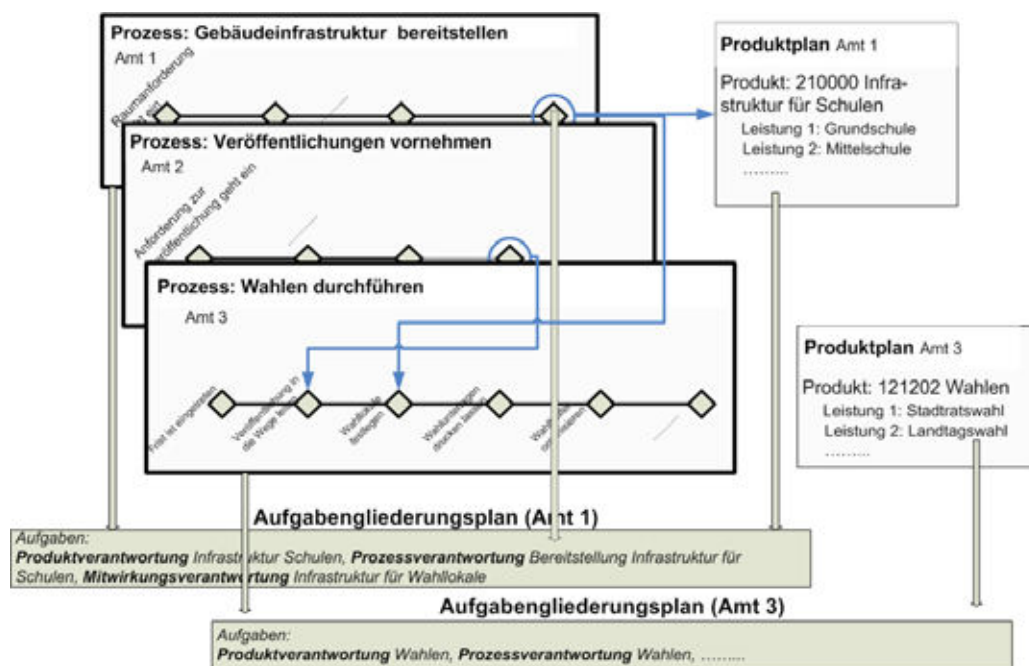


Abbildung 9: Wahlen als Prozess, Produkt und Aufgabe  
(Quelle: eigene Darstellung)

Wie schon in Kapitel 3.3 dargestellt wurde, gibt es derzeit in der Landeshauptstadt Dresden für das Produkt Wahlen eine Entsprechung im Aufgabengliederungsplan.

Im Produkt „Wahlen“ wird die Ergebnisverantwortung dargestellt. Diese umfasst:

- die fachliche Konzeption und Planung der Leistungserbringung,
- die Beschaffung der notwendigen Mittel (Personal, Material, Haushalts-Entscheidung)

<sup>17</sup> Bei Produkten, die keine Prozessdarstellung erfordern (z. B. das Projekt Bildungsbüro), sind die Leistungen nicht Ergebnis eines Prozesses.



zur Bereitstellung der notwendigen finanziellen Mittel), wobei nicht nur der Aufwand für den konkreten Prozessablauf vorzusehen ist, sondern es müssen auch die notwendigen Ressourcen für die Bereitschaft zur Leistungserbringung geplant werden (Vorhaltekosten),

- die Erbringung der Leistung,
- die Überwachung der Zielerreichung.

Zur Ergebnisverantwortung gehört insbesondere auch, den Bedarf zu überwachen und sowohl Menge als auch Qualität der Leistungserbringung an die Bedürfnisse der Zielgruppen anzupassen.

Die Produktbeschreibung enthält daher die Ziele und die Zielgruppen ebenso wie einen Hinweis auf die gesetzliche Grundlage für die Leistungserbringung.

Im Produkt „Wahlen“ wird aber nicht sichtbar, in welcher Weise die Leistungserbringung zu erfolgen hat. Erst eine Prozessbeschreibung zum Ablauf der Wahlen liefert diese Information.

In unserem Beispiel liegen Prozessverantwortung und Produktverantwortung in derselben Organisationseinheit. Sie unterscheiden sich nur geringfügig. Prozessverantwortung bezieht sich stärker auf den Ablauf der Leistungserstellung und erst in zweiter Linie auf das Ergebnis, das wiederum bei der Produktverantwortung im Vordergrund steht. Produktverantwortung ist stärker strategisch ausgerichtet als die Prozessverantwortung, die daher auch leichter auf untergeordnete Stellen delegiert werden kann.

Prozessverantwortung bedeutet nicht, dass sämtliche Arbeitsschritte selbst geleistet werden müssen. Es muss vielmehr der gesamte Ablauf so gestaltet werden, dass die notwendigen Mitwirkungsleistungen zum richtigen Zeitpunkt erbracht werden.

Für das Beispiel der Wahlen bedeutet dies: Um die Vorhaltekosten gering zu halten, wird auf vorhandene Kapazitäten zurückgegriffen, z. B. auf die kommunalen Schulen als Wahllokale. Diese Mitwirkungsleistung kann vom Prozessverantwortlichen selbst nicht angewiesen werden, da das Schulverwaltungsamt außerhalb des eigenen Kompetenzbereiches liegt. Im Falle der Landeshauptstadt Dresden liegen die Zuständigkeiten für die Wahlen und das Schulverwaltungsamt auch in unterschiedlichen Geschäftsbereichen. Der Auftrag, die Mitwirkungsleistung zu erbringen, muss daher von übergeordneter Stelle erteilt werden.

Im Aufgabengliederungsplan können diese Aufgaben, die über die eigene Produkt- und Prozessverantwortung hinausgehen, festgeschrieben werden. Die Aufgaben eines Amtes ergeben sich aus Produktplan und aus Prozesslandkarte. Damit wird deutlich, dass

der Aufgabengliederungsplan diesen beiden Ordnungssystemen gegenüber nachrangig ist. Er erfüllt aber eine wesentliche Informationsfunktion, da er aufzeigt, in welche Prozesse und Produkte die Ressourcen eines Amtes eingehen.

### 4.3 Handlungsempfehlungen

Nachfolgend möchten wir einige Handlungsempfehlungen skizzieren und aufzeigen, wie eine Kommunalverwaltung das neue theoretische Modell in die Praxis umsetzen kann:

1. Eine Prozesslandkarte ist zu erstellen, diese sollte hierarchisch aufgebaut sein. Alle Prozesse der Prozesslandkarte sind zu kategorisieren, z. B. in Führungs-, Unterstützungs- und Kernprozesse. Bei der Erstellung der Prozesslandkarte sollte man entweder mit den ämterübergreifenden Kerngeschäftsprozessen der Verwaltung (z. B. Bauantragsverfahren) oder mit den Unterstützungsprozessen (z. B. Rechnungswesen) beginnen.<sup>18</sup> Beide Vorgehensweisen haben ihre Vorteile: Wählt man den erstgenannten Weg, hat man die Prozesse erfasst, die einen erheblichen Beitrag zur Wertschöpfung der Kommune leisten. Wählt man letztgenannten Weg, stehen danach alle Prozesse zur Verfügung, die die Basis für das „Andocken“ weiterer Prozesse darstellen. Den Prozessen sind Prozessverantwortliche zuzuordnen, für einzelne Prozessschritte ist Mitwirkungsverantwortung festzulegen.
2. Der Produktplan ist zu überarbeiten und mit der Prozesslandkarte abzugleichen, d. h. der Bezug zwischen Prozess in der Prozesslandkarte und Leistung im Produktplan ist herzustellen. Die Ergebnisse der Prozesse müssen den Produkten oder Leistungen zuordenbar sein. Dies kann sichergestellt werden, wenn der Produktplan Ausgangspunkt für die Definition von Prozessen ist. Da der Produktplan Grundlage für den Haushaltsplan ist, deckt er sämtliche Leistungen der Landeshauptstadt Dresden ab, die Ressourcen beanspruchen. Auf dieser Basis kann geprüft werden, welche Prozesse angestoßen werden müssen, um die Produkte zu erstellen, ob es sich lohnt, diese ausführlich in der Prozesslandkarte zu beschreiben und wer Mitwirkungsleistungen zu erbringen hat. Gleichzeitig können die Produkte kategorisiert werden, nach solchen, die tatsächlich Output der Verwaltung darstellen, und solchen, die mehr einer Kostenstelle oder einer Organisationseinheit entsprechen. Damit wird transparent, dass nicht alle Produkte messbaren Output darstellen, sondern dass Produkte zum Teil den Gemeinkosten zuzurechnen sind, die sich nicht am Ergebnis der Leistungserbringung messen lassen. Für die Verwaltungssteuerung kann diese Differenzierung sehr hilfreich sein.

Nachdem die Schritte 1 und 2 ausgeführt wurden, kann **der neue Aufgabengliederungsplan** abgeleitet werden. Das Ganze ist mit einem beträchtlichen Aufwand verbunden und sollte daher Zug um Zug erfolgen.

---

18 Vgl. Kania, Markus, 2011.

## 4.4 Der Nutzen des neuen Ansatzes

Der Pflegeaufwand verlagert sich von der Pflege des Aufgabengliederungs- und des Produktplanes auf die Pflege von Produktplan und Prozessgliederung. Der Aufgabengliederungsplan ergibt sich aus diesen beiden Ordnungssystemen. Er würde dann lediglich eine Liste der Ämter mit Produkt- und Prozessbezeichnungen auf hoher Abstraktionsebene enthalten. Deren Präzisierung liefern Produktplan und Prozesslandkarte. Widersprüche, die sich ergeben können, wenn den Organisationseinheiten sowohl Produktverantwortung als auch Prozessverantwortung zugeordnet werden, ohne diese beiden Ebenen aufeinander abzustimmen, können vermieden werden.

Darüber hinaus liefert eine Abstimmung zwischen Produktplan, Aufgabengliederungsplan und Prozesslandkarte zusätzliche Steuerungsinformationen vor allem für die Optimierung interner Abläufe. So kann zum Beispiel transparent dargestellt werden, ob Kapazitäten eines Amtes nur für die Erstellung des oder der eigenen Produkte verwendet werden, oder auch für Zuarbeiten oder Mitwirkungsleistungen in anderen Organisationseinheiten genutzt werden. Die Verpflichtung, diese Leistungen über die eigene Produktverantwortung hinaus zu erbringen, kann im Aufgabengliederungsplan festgeschrieben werden, und in den Prozessbeschreibungen werden die Details der Zusammenarbeit beschrieben.

Damit wird aufgezeigt, wo es Wechselwirkungen zwischen Produktverantwortlichkeiten gibt, ohne schon von Leistungsaustausch im Sinne einer Kunden-/Lieferantenbeziehung sprechen zu müssen.

Die Nachteile der bisher vorrangig nach den Aufgaben gegliederten Verwaltungen – fehlende Zielbeschreibung und fehlende Kundenorientierung – werden durch Produkt- und Prozessbeschreibung beseitigt. Somit werden durch den vorgestellten neuen Ansatz theoretische Grundlagen einer zukunftsorientierten und an den Kundenbedürfnissen ausgerichteten Verwaltungssteuerung geschaffen.

## 5 Literatur

Bals, Hansjürgen: Neues kommunales Finanz- und Produktmanagement, in: Die neue Kommunalverwaltung, Bd. 10; Verlagsgruppe Hüthig Jehle Rehm GmbH, Heidelberg/München/Berlin, 1. Aufl. 2004.

Bokranz, Rainer, Karsten, Lars: Organisationsmanagement in Dienstleistung und Verwaltung, Gestaltungsfelder, Instrumente und Konzepte, 3. Aufl., Wiesbaden 2001.

Kania, Markus: Vortrag auf dem 1. Prozesstag für die öffentliche Verwaltung am 22.09.2011 in Berlin.

Springer Gabler Verlag (Herausgeber), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Aufgabe, online im Internet: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/2754/aufgabe-v8.html> (Seite besucht am 1.9.2013).

Online-Verwaltungslexikon – Wissen für gutes öffentliches Management. Stichwort: Aufgabe, online im Internet: <http://www.olev.de/> (Seite besucht am 01.11.2012)

Bundesministerium des Innern in Zusammenarbeit mit dem Bundesverwaltungsamt (Herausgeber): Handbuch für Organisationsuntersuchungen und Personalbedarfsermittlung, Online im Internet: <http://www.orghandbuch.de> (Seite besucht am 02.11.2012).

Becker, J., Algermissen, L., Falk, Th.: Prozessorientierte Verwaltungsmodernisierung; Prozessmanagement im Zeitalter von E-Government und New Public Management, Springer-Verlag, 2. Aufl., Berlin et al. 2009.

KGSt B 5/1993: Das Neue Steuerungsmodell: Begründung, Konturen, Umsetzung, Köln, 1993.

Scheer, A. W.: ARIS – Vom Geschäftsprozess zum Anwendungssystem, Springer-Verlag, 4. durchges. Aufl., Berlin et al. 2002.

KGSt B 7/2010: Organisation des kommunalen Finanzmanagements, Organisation der Finanzbuchführung und Zahlungsabwicklung als Teil des kommunalen Rechnungswesens, Köln, 2010.

KGSt B 8/1994: Das Neue Steuerungsmodell: Definition und Beschreibung von Produkten, Köln, 1994.

KGSt online im Internet <http://www.kgst.de/themenfelder/organisationsmanagement/organisatorische-grundlagen> (Seite besucht am 20.02.2013).

Aufgabengliederungsplan der Landeshauptstadt Dresden (AGP) vom 14. Oktober 1992, in der Fassung vom 31. Dezember 1998, zuletzt geändert am 1. August 2013.



**Herausgeber:**

Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen

Der Rektor

**Redaktion:**

Fritz Lang

**Gestaltung und Satz:**

Zentrum für Informationstechnologie

Medienstelle

**Druck:**

Druckerei der Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen

**Bezug:**

Diese Druckschrift kann kostenfrei bezogen werden bei der

Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen

Pressestelle

Herbert-Böhme-Straße 11

01662 Meißen

Telefon: +49 3521 473644

E-Mail: [pressestelle@fhsv.sachsen.de](mailto:pressestelle@fhsv.sachsen.de)

[www.fhsv.sachsen.de](http://www.fhsv.sachsen.de)



**DSTGB**  
Deutscher Städte-  
und Gemeindebund

Januar 2013 | [www.dstgb.de](http://www.dstgb.de) | [position@dstgb.de](mailto:position@dstgb.de)

# Position

## DER AUTOR

### Dr. Gerd Landsberg

ist Geschäftsführendes  
Präsidialmitglied des Deutschen  
Städte- und Gemeindebundes.

Der Deutsche Städte- und  
Gemeindebund vertritt die Interessen  
der Kommunalen Selbstverwaltung der  
Städte und Gemeinden in Deutschland  
und Europa. Über seine Mitglieds-  
verbände repräsentiert er rund 11.000  
Kommunen in Deutschland.

#### Mitgliedsverbände

- Bayerischer Gemeindetag
- Gemeinde- und Städtebund  
Rheinland-Pfalz
- Gemeinde- und Städtebund  
Thüringen
- Gemeindetag Baden-Württemberg
- Hessischer Städte- und  
Gemeindebund
- Hessischer Städtetag
- Niedersächsischer Städte- und  
Gemeindebund
- Niedersächsischer Städtetag
- Saarländischer Städte- und  
Gemeindetag
- Sächsischer Städte- und  
Gemeindetag
- Schleswig-Holsteinischer  
Gemeindetag
- Städte- und Gemeindebund  
Brandenburg
- Städte- und Gemeindebund  
Nordrhein-Westfalen
- Städte- und Gemeindebund Sachsen-  
Anhalt
- Städte- und Gemeindetag  
Mecklenburg-Vorpommern
- Städtebund Schleswig-Holstein
- Städtetag Rheinland-Pfalz

## STATEMENT ZUR UMSATZSTEUERPFLICHTIGKEIT

### Öffentliche Zusammenarbeit muss umsatzsteuerfrei bleiben!

**Der Deutsche Städte- und Gemeindebund fordert mit Blick auf die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Umsatzsteuerbarkeit von Beistandsleistungen vom Bund und den Ländern ein klares Bekenntnis zum Instrument der interkommunalen Zusammenarbeit. Eine Umsatzsteuerpflichtigkeit interkommunaler Kooperationen würde die öffentliche Leistungserbringung verteuern und so kostensparende Organisationsstrukturen verhindern. Im Interesse des Gemeinwohls gilt es, zügig gesetzlich klarzustellen, dass die öffentliche Zusammenarbeit nicht der Umsatzsteuer unterliegt.**

#### Aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich mit Urteilen vom 10. November und 01. Dezember 2011 (V R 41/10 bzw. V R 1/11) erneut zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand geäußert. Im Ergebnis geht er davon aus,

- dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdöR) immer unternehmerisch tätig ist, sofern sie auf *privatrechtlicher Grundlage* handelt.
- Führt eine jPdöR eine Tätigkeit auf *öffentlich-rechtlicher Grundlage* (z. B. durch Verwaltungsakt) aus, unterliegt diese der Umsatzsteuer, wenn die Tätigkeit im Wettbewerb zu Privaten erfolgt.
- **Auch Beistandsleistungen seien steuerpflichtig, sofern es sich um Leistungen handelt, die auch von Privatanbietern erbracht werden können.** Die Finanzverwaltung ging hier

bisher davon aus, dass auf solche Beistandsleistungen Amtshilfegrundsätze Anwendung finden und diese somit nicht umsatzsteuerbar sind.

#### Erhebliche Auswirkungen auf die öffentliche Zusammenarbeit

Die Entscheidungen haben die Umsatzsteuerpflichtigkeit der öffentlichen Hand erheblich ausgeweitet. Gerade für die entgeltlichen Beistandsleistungen zwischen jPdöR, und damit auch für die interkommunale Zusammenarbeit, hat dies erhebliche und zu kritisierende Folgen. **Im Ergebnis wird die zur Bewältigung der zukünftigen Herausforderungen zwingend gebotene Zusammenarbeit zwischen den öffentlichen Einheiten über den Weg des Umsatzsteuerrechts faktisch unterbunden.** Nur im Bereich der hoheitlichen Dienste im engeren Sinne wird man regelmäßig nicht von einer Umsatzsteuerpflichtigkeit bei entgeltlichen Beistandsleistungen ausgehen können, soweit Private diese hoheitlichen Dienste schon aus Rechtsgründen nicht erbringen können und daher nicht einmal eine potenzielle Wettbewerbssituation angenommen werden kann.

#### Alle staatlichen Ebenen sind betroffen

Nachteilig betroffen von der Rechtsprechung des BFH ist nicht nur das gesamte Feld der interkommunalen Kooperationen. **Die potenziell umsatzsteuerpflichtigen Bereiche erstrecken sich über alle staatlichen Ebenen hinweg.** Auch Bund und Länder würden bei einer allgemeinen Anwendung der Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung in zahlreichen Bereichen steuerpflichtig.





# DSTGB

Deutscher Städte-  
und Gemeindebund

# Position

Darunter fällt z. B. die Verwaltungszusammenarbeit:

- zwischen dem Bund und seinen verselbständigten Einrichtungen und Beteiligungen (z. B. Personalgestellungen)
- zwischen Bund und Ländern (z. B. Kostenerstattungen im Rahmen der Straßenbauverwaltung der Länder für die Bundesstraßen und Bundesautobahnen)
- zwischen Bund und Kommunen (Kostenerstattungen an die Gemeinsamen Einrichtungen im Rahmen der Verwaltung der Arbeitslosenhilfe nach dem SGB II)
- zwischen Ländern (z. B. IT-Dienstleister der Länder wie Dataport, Kostenerstattungsregelungen im Rahmen von Verwaltungsabkommen und Staatsverträgen)
- zwischen Ländern und Kommunen (z. B. Personal- und Sachkostenerstattungen des Landes an die Kommunen für die Wahrnehmung von Aufgaben in den Bereichen Umweltverwaltung, Versorgungsverwaltung, Chemische und Veterinäruntersuchungsämter, Straßenwesen).

## Kommunale Beistandsleistungen auf dem Prüfstand

Auch Städte und Gemeinden müssten ihr gesamtes Leistungsspektrum auf besteuerbare Leistungen überprüfen. Beispielhaft genannt seien hier zwischen Kommunen bzw. zwischen Kommunen und ihren verselbständigten Einrichtungen erbrachte Leistungen wie:

- gemeinsame Personalverwaltung (Beihilfearbeitung) gegen Kostenerstattung
- Personalgestellungen

- Kostenerstattungen (Gastschulbeiträge) für den Besuch von Schulen, Volkshochschulen und Musikschulen durch Schüler anderer Gemeinden
- Überlassung der Nutzung der Sporthalle an eine andere Gemeinde für Zwecke des Schulsports
- gemeinsamer Betrieb von Rechen- und Callcentren gegen anteilige Kostentragung (z. B. D115)
- der Bauhof der einen Gemeinde erledigt Aufgaben im Gebiet der anderen Gemeinde (z. B. Straßenreinigung und Winterdienst)
- Unterstützung einer anderen Gemeinde im Rahmen der Verwaltungsvollstreckung
- Prüfung der Gemeinden ohne eigenes Rechnungsprüfungsamt durch den Landkreis.

**Zahlreiche, mühsam aufgebaute Vereinbarungen über die interkommunale Zusammenarbeit sind von der aktuellen Rechtsprechung des BFH nachteilig betroffen und damit gefährdet.** Eine Vielzahl von Verträgen müssten angepasst oder neu verhandelt werden.

## Erhöhte Abgabenbelastung für die Bürger zu erwarten

Der durch eine Umsatzsteuerpflichtigkeit öffentlicher Beistandsleistungen zu erwartende Steuermehraufwand ist erheblich. Er dürfte bundesweit nach ersten vorsichtigen Schätzungen allein für die kommunale Ebene bei mindestens einer Milliarde Euro liegen. Mit der Umsatzsteuerpflichtigkeit einher geht zwar die erweiterte Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Diese kann allerdings nur bei entsprechenden Investitionsvolumen genutzt werden. Bei kommunalen Tätigkeiten, die weniger

investiv, als personalintensiv sind, dürften die Vorteile der erweiterten Vorsteuerabzugsberechtigung dagegen relativ bleiben. Gerade Beistandsleistungen sind aber durch einen hohen Personalanteil geprägt. Hinzu kommt der mit der Ausweitung der Umsatzsteuerpflichtigkeit einhergehende, dauerhaft deutlich erhöhte Personal- und Verwaltungsaufwand. **Für die Bürger ergeben sich bei all dem keine Vorteile, im Gegenteil: auf sie kommt eine deutlich höhere - und zudem überflüssige - Abgabenbelastung zu.**

## Steuermehraufwand frisst Synergieeffekte auf

Die aktuelle Rechtsprechung des BFH verteuert aber nicht nur die Aufgaben, die Kommunen im Beistand füreinander ausführen, sondern führt regelmäßig auch zu deren Unwirtschaftlichkeit. Denn **Synergieeffekte in Höhe des Steuermehraufwandes lassen sich durch eine Zusammenarbeit regelmäßig nicht erwirtschaften.** Das Ergebnis ist absurd: für die einzelne Gemeinde stellt sich die Eigenerbringung der Leistung als wirtschaftlicher dar als die gemeinsame Erbringung in Kooperation mit anderen Gemeinden. Übernimmt z. B. jede Gemeinde nur für sich allein den Winterdienst fällt keine Umsatzsteuer an, fährt aber der Schneepflug der einen Gemeinde in die andere Gemeinde besteht plötzlich eine Umsatzsteuerpflicht. Das Interesse und die Bereitschaft der Kommunen, die Instrumente interkommunaler Zusammenarbeit auch in Zukunft zu nutzen, werden vor diesem Hintergrund deutlich abnehmen und die interkommunale Zusammenarbeit insgesamt erheblich an Attraktivität einbüßen.

**DStGB**Deutscher Städte-  
und Gemeindebund

# Position

## Notwendiger Ausbau der öffentlichen Zusammenarbeit gefährdet

Eigentlich besteht ein breiter gesellschaftlicher und politischer Konsens, dass die Zusammenarbeit der öffentlichen Hand gestärkt und weiter ausgebaut werden muss. Die interkommunale Zusammenarbeit ist für die Städte und Gemeinden nicht zuletzt in Anbetracht des Konsolidierungsdrucks ein Schlüsselement der Effizienzsteigerung. Zudem ist sie vor allem wegen der demografischen Herausforderungen essenziell, um auch zukünftig eine leistungsfähige und bezahlbare öffentliche Infrastruktur für die Bürgerschaft und die Wirtschaft vorhalten zu können. **Auch Bund und Länder sehen in der interkommunalen Zusammenarbeit einen wichtigen Handlungsansatz zur Bewältigung der zukünftigen Herausforderungen und fordern die Kommunen zu verstärkter Kooperation auf.** Ein klassisches Beispiel hierfür ist die Behördenrufnummer D115. Hier wirbt der Bund zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns für interkommunale Kooperationen, bei denen eine Verwaltung den Telefonservice für eine oder mehrere andere Verwaltungen übernimmt. Zukünftig würde für diese Beistandsleistung Umsatzsteuer anfallen. Bund und Länder sind hier in der Pflicht, auch entsprechende Rahmenbedingungen zu schaffen. Dazu gehört, steuerliche Hindernisse für die interkommunale Zusammenarbeit zu beseitigen.

## Eine Privatisierungsdebatte ist hier fehl am Platz

Die gemeinsame Wahrnehmung von Aufgaben und die wechselseitige Beauftragung und Unterstüt-

zung sind ein fester Bestandteil der staatlichen Organisationspraxis. Beistandsleistungen dienen dazu, mehreren Kommunen obliegende Pflichten gemeinsam wahrzunehmen. Die interkommunale Zusammenarbeit steht somit gerade nicht im Wettbewerb zu Privaten. Vielmehr handelt sich um eine Form der innerstaatlichen Aufgabenorganisation und Dienstleistungserbringung, was von der europäischen Rechtsprechung im Vergaberecht längst anerkannt ist. **Insofern geht es bei der Frage der Umsatzsteuerpflichtigkeit auch nicht um die ordnungspolitische Debatte „privat oder Staat“, sondern allein darum, ob zwei Kommunen zusammen arbeiten dürfen oder ob sie es künftig aus steuerlichen Gründen wieder alleine machen müssen.** Damit würden alle bisherigen Anstrengungen von Bund, Ländern und Kommunen, durch verstärkte Verwaltungszusammenarbeit das bestehende Leistungsspektrum auch weiterhin finanzierbar zu halten, konterkariert.

## Öffentliche Zusammenarbeit muss umsatzsteuerfrei bleiben

Eine Umsatzsteuerpflichtigkeit interkommunaler Kooperationen würde die öffentliche Leistungserbringung verteuern und so kostensparende Organisationsstrukturen verhindern. Der Deutsche Städte- und Gemeindebund fordert daher mit Blick auf die aktuelle Rechtsprechung des BFH zur Umsatzsteuerbarkeit von Beistandsleistungen vom Bund und den Ländern ein klares Bekenntnis zum Instrument der interkommunalen Zusammenarbeit. Dazu muss die politische Bereitschaft erklärt werden, auch den entsprechenden umsatzsteuerrechtlichen Rahmen zu schaffen. **Im Interesse des**

**Gemeinwohls gilt es, zügig gesetzlich klarzustellen, dass die öffentliche Zusammenarbeit nicht der Umsatzsteuer unterliegt.** Wir fordern den Bundesgesetzgeber auf, ein entsprechendes Nichtanwendungsgesetz zu erarbeiten.

## Bund muss Einfluss auf EU-Ebene geltend machen

Der BFH legt in seinen aktuellen Entscheidungen die nationalen Vorschriften zur Umsatzbesteuerung der jPdöR in Anlehnung an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zur EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie aus. Wenn vor dem Hintergrund der Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts auf europäischer Ebene rechtliche Lösungen auf nationaler Ebene nicht ausreichen sollten, bedarf es Lösungen auf Ebene der EU. **Die Kommunen in Deutschland erwarten vom Bund, dass er sein politisches Gewicht in die im kommenden Jahr anstehenden Verhandlungen zur Überarbeitung der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie einbringt und sich mit Nachdruck gegenüber der EU-Kommission für eine Einbeziehung der kommunalen Zusammenarbeit einsetzt.** Es kann nicht angehen, dass die öffentliche Zusammenarbeit in Deutschland aufgrund unserer föderalen Strukturen steuerrechtlich anders behandelt wird als in den zentralistisch aufgebauten Mitgliedstaaten der EU.

## Kommunale Unternehmen auf Expansionskurs

Hubertus Bardt / Winfried Fuest / Karl Lichtblau, September 2010

**Ein wirtschaftliches Engagement des Staates bedarf in einer Marktwirtschaft immer einer besonderen Begründung und sollte nur in engen notwendigen Grenzen stattfinden. Deshalb sind in den letzten Jahrzehnten zahlreiche Unternehmen des Bundes privatisiert worden. Auf kommunaler Ebene hat die wirtschaftliche Betätigung zuletzt aber an Bedeutung gewonnen. Besonders viele Städte entdecken für sich die Energieversorgung als ein lukratives Geschäftsfeld. Aber auch in anderen Bereichen gibt es eine direkte Konkurrenz zu privaten Unternehmen. Dabei profitieren die Kommunen von steuerlichen Vorteilen. Eine Untersuchung der IW Consult zeigt Privatisierungspotenziale, die das Ausmaß der wirtschaftlichen Tätigkeit der Kommunen reduzieren können.**

### Wachstumstrends der wirtschaftlichen Betätigung der Kommunen

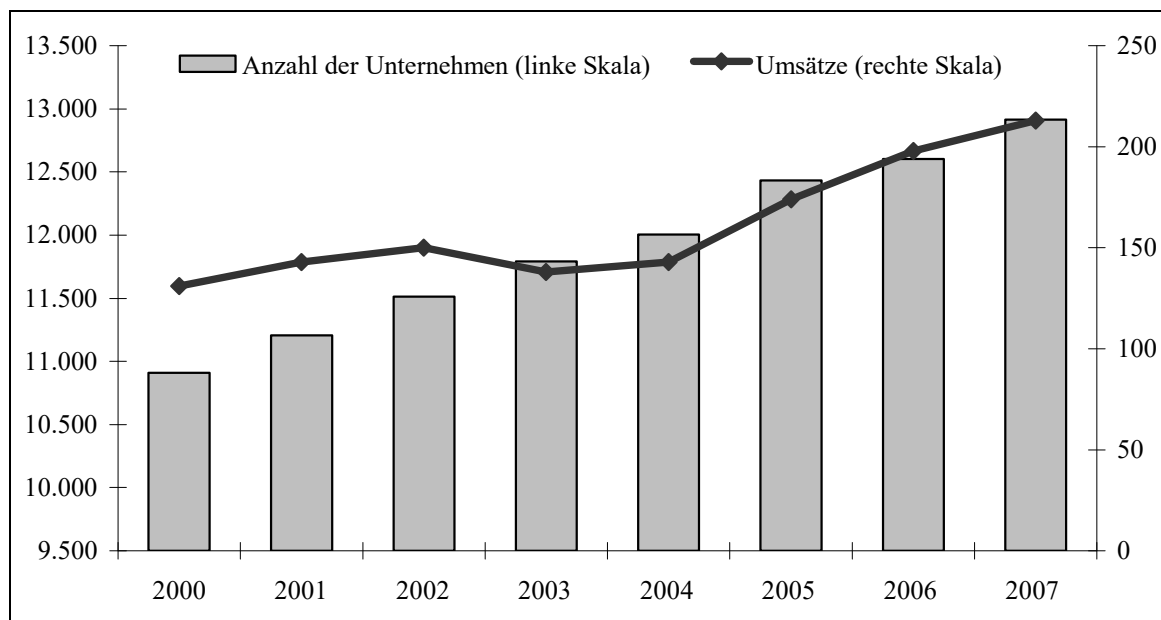
Neben den Aufgaben, die die Kommunen im Rahmen der öffentlichen Verwaltung organisieren und für die keine separaten Abschlüsse publiziert werden, erfolgen zahlreiche wirtschaftliche Aktivitäten in Eigenbetrieben oder eigenständigen Unternehmen. Die wirtschaftlichen Aktivitäten haben bereits im Zeitraum 1999 bis 2004 zugenommen (Bardt/Fuest, 2007). Eine Analyse der Jahresabschlüsse öffentlicher Unternehmen soll im Folgenden dieses Bild ergänzen und aktualisieren.

Die Entwicklung der wirtschaftlichen Aktivitäten der Kommunen im Zeitablauf lässt sich anhand verschiedener Kenngrößen beschreiben. Einen ersten Eindruck vermittelt die Anzahl der Unternehmen in kommunaler Hand (Abbildung 1). Zwischen 2000 und dem letzten Datenstand 2007 stieg diese in den Flächenbundesländern von 10.909 auf 12.916 Unternehmen und damit um 18,4 Prozent an. Eine Einbeziehung der Stadtstaaten Berlin, Bremen und Hamburg ist nicht sinnvoll, da die klare Trennung zwischen Kommunen und Land dort nicht vorgenommen werden kann. Deutlich stärker erhöhten sich die Umsätze in dem genannten Zeitraum. Im Jahr 2000 wiesen die kommunalen Unternehmen insgesamt einen Umsatz von 131 Milliarden Euro aus, im Jahr 2007 waren es bereits 213 Milliarden Euro. Dies entspricht einem Anstieg von 62,5 Prozent. Dieser Trend dürfte sich fortgesetzt haben. Gerade im Bereich der Energieversorgung ist das Interesse vieler Kommunen an eigenständigen wirtschaftlichen Aktivitäten zuletzt weiter angestiegen.

Abbildung 1

## Wirtschaftliche Betätigung der Kommunen

Anzahl der kommunalen Unternehmen und deren Umsätze in den Flächenbundesländern<sup>1)</sup> in Milliarden Euro



1) Bundesländer in Deutschland ohne Berlin, Bremen und Hamburg.  
Quellen: Statistisches Bundesamt; Institut der deutschen Wirtschaft Köln

Institut der deutschen  
Wirtschaft Köln

Das Wachstum von Unternehmensanzahl und Umsatz deutet zwar auf eine forcierte wirtschaftliche Aktivität der Kommunen hin, es lässt jedoch keine Aussagen über den wirtschaftlichen Erfolg dieser Unternehmen zu. Gewinnabführungen gehen zugunsten der Kommunen, ebenso kommt das Jahresergebnis den kommunalen Eignern dieser Unternehmen zugute. Für andere Bereiche ist eine Gewinnerzielung jedoch nicht intendiert. Dies gilt beispielsweise für den Kulturbereich, hier schlagen Zuschüsse und Verlustübernahmen negativ für die öffentlichen Haushalte zu Buche.

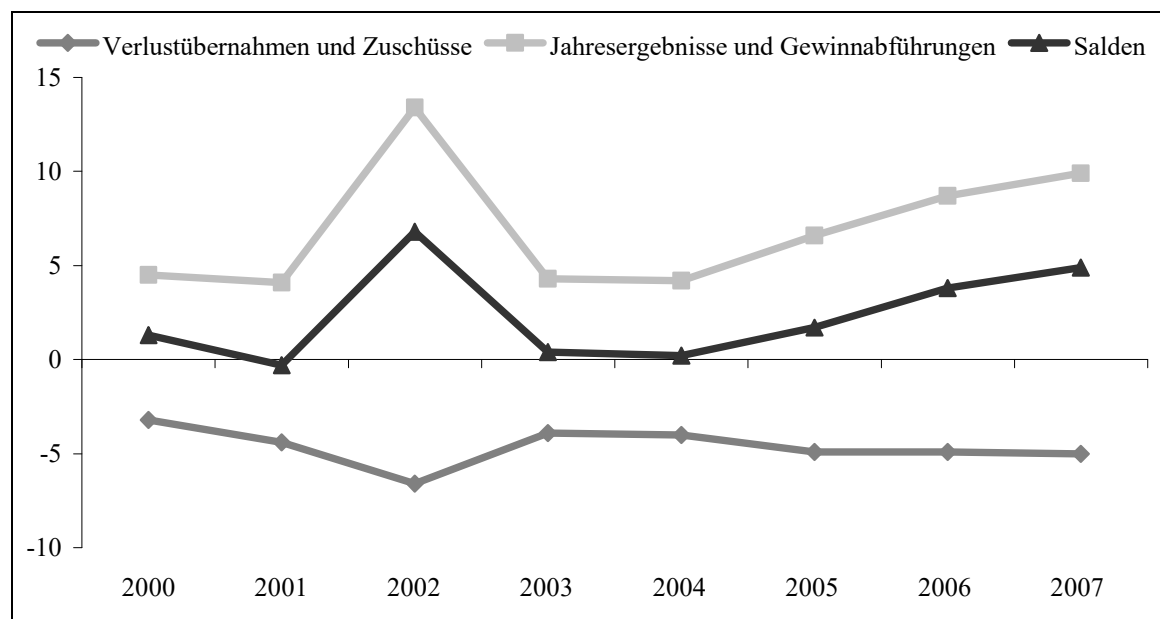
Die Summe aus Jahresergebnissen und Gewinnabführungen hatte sich in dem betrachteten Zeitraum von 4,5 Milliarden Euro auf 9,9 Milliarden Euro mehr als verdoppelt (Abbildung 2). Bis zum Jahr 2004 blieb dieser Wert mit unter 5 Milliarden Euro ziemlich konstant – abgesehen von einem durch Einnahmeeffekte in der baden-württembergischen Stromversorgung bedingten Ausreißer im Jahr 2002. Das rasante Wachstum fand erst in den Jahren 2005 bis 2007 statt. Weniger deutlich ausgeprägt war die Entwicklung von Zuschüssen und Verlustübernahmen. Diese stiegen im Zeitraum 2000 bis 2007 von 3,2 Milliarden Euro auf 5,0 Milliarden Euro an. Bei dem Saldo kam es damit im Zeitraum 2000 bis 2004 zu einem Rückgang von 1,3 Milliarden Euro auf nur noch 200 Millionen Euro, bevor der Saldo wieder markant auf 4,9 Milliarden Euro im Jahr 2007 anstieg. Die finanzielle Bedeutung der

wirtschaftlichen Aktivitäten der Kommunen ist damit deutlich stärker gewachsen, als es die Unternehmensanzahl und Umsatzentwicklung andeuten.

Abbildung 2

## Wirtschaftlicher Erfolg der kommunalen Unternehmen

Jahresergebnisse und Gewinnabführungen, Verlustübernahmen und Zuschüsse sowie Salden der kommunalen Unternehmen in den Flächenbundesländern<sup>1)</sup> in Milliarden Euro



1) Bundesländer in Deutschland ohne Berlin, Bremen und Hamburg.  
Quellen: Statistisches Bundesamt; Institut der deutschen Wirtschaft Köln

Institut der deutschen  
Wirtschaft Köln

## Bundesländer im Vergleich

Die wirtschaftlichen Aktivitäten von Unternehmen in kommunaler Hand sind innerhalb Deutschlands unterschiedlich stark ausgeprägt (Abbildung 3). Die mit Abstand höchsten Umsätze wurden im Jahr 2007 mit 48,5 Milliarden Euro in Nordrhein-Westfalen und mit 48,2 Milliarden Euro in Baden-Württemberg realisiert. Die Umsätze dieser beiden Länder machten fast die Hälfte der deutschlandweiten Umsätze aus. Auch die Umsatzsteigerungen der letzten Jahre waren hier besonders hoch. Mit einem gesamten Umsatzwachstum von 39,3 Milliarden Euro oder 40 Prozent trugen sie ebenfalls zur Hälfte zu dem Anstieg der wirtschaftlichen Aktivitäten kommunaler Unternehmen im Zeitraum 2000 bis 2007 bei.

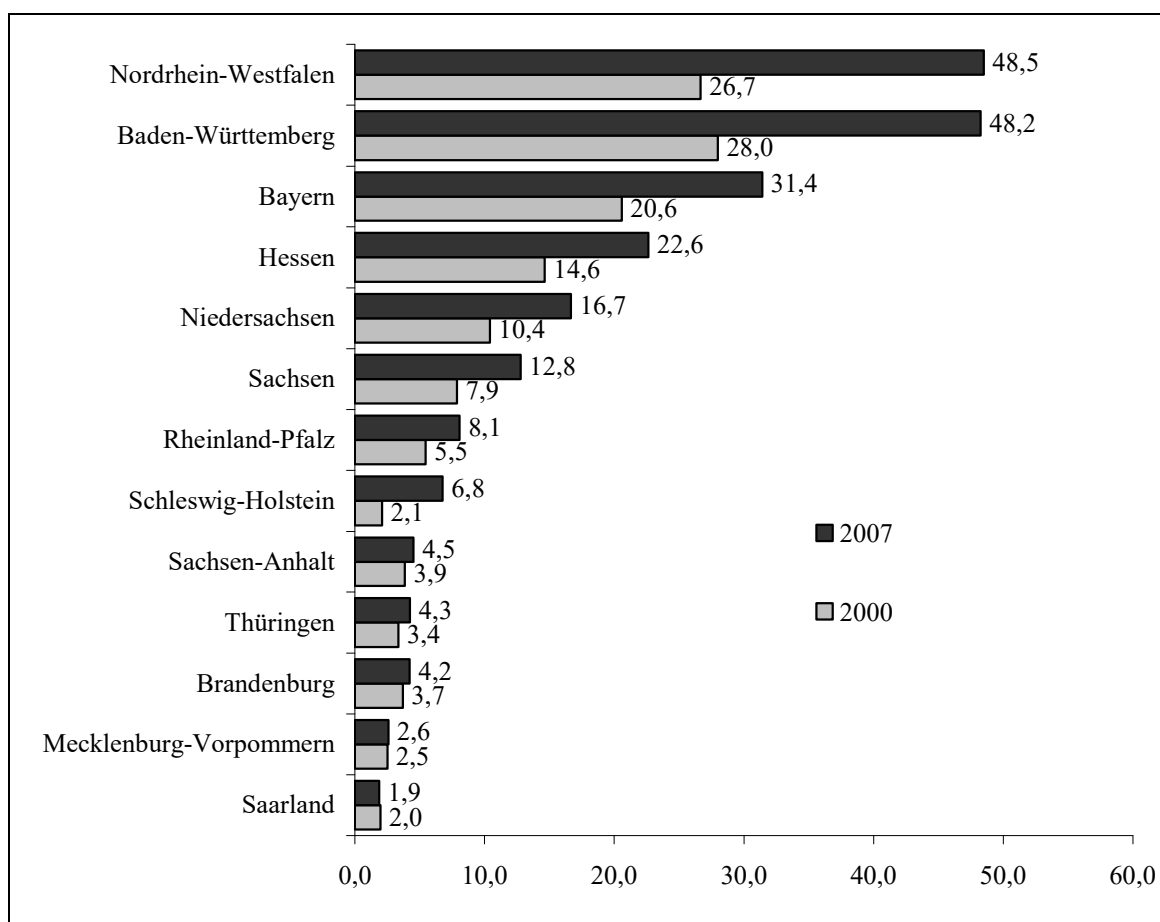
Den stärksten relativen Anstieg von 2,1 Milliarden Euro auf 6,8 Milliarden Euro gab es im Beobachtungszeitraum in Schleswig-Holstein. Hier hatte sich der Umsatz der Unternehmen in kommunaler Hand mehr als verdreifacht. Einen leichten Rückgang gab es lediglich im Saarland, wo die Umsätze weiterhin bei knapp unter 2 Milliarden Euro lagen. Ansonsten

steigerten die Kommunen aller Flächenbundesländer die Umsätze ihrer Unternehmen und trugen somit zur Ausweitung der wirtschaftlichen Aktivitäten der Kommunen bei.

Abbildung 3

## Umsatzentwicklung nach Ländern

Umsätze der kommunalen Unternehmen nach Bundesländern<sup>1)</sup> in Milliarden Euro



1) Bundesländer in Deutschland ohne Berlin, Bremen und Hamburg.  
Quellen: Statistisches Bundesamt; Institut der deutschen Wirtschaft Köln

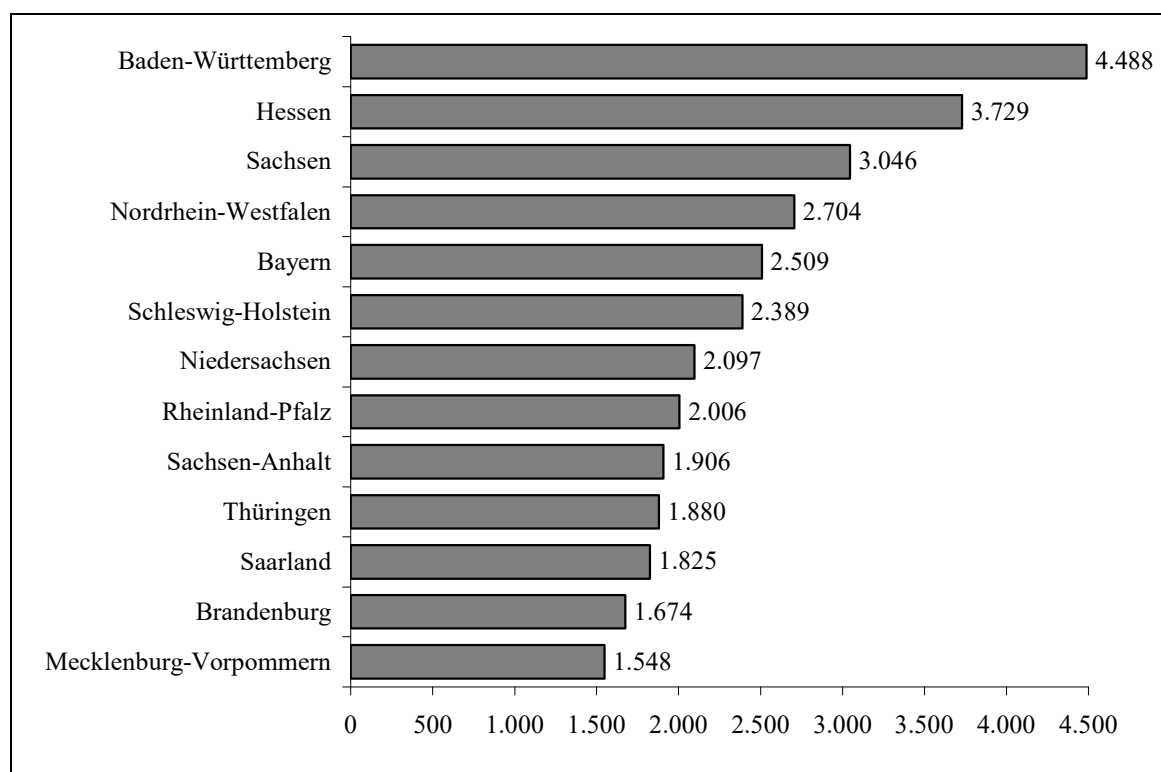
 Institut der deutschen  
Wirtschaft Köln

Um die unterschiedlichen Gewichte der wirtschaftlichen Betätigung der Kommunen in den einzelnen Ländern miteinander vergleichen zu können, müssen die Umsätze pro Einwohner betrachtet werden (Abbildung 4). Baden-Württemberg liegt mit fast 4.500 Euro klar an der Spitze vor Hessen (3.730 Euro) und Sachsen (3.050 Euro). Auch Nordrhein-Westfalen schneidet mit gut 2.700 Euro überdurchschnittlich ab. Die größte Zurückhaltung wird in Mecklenburg-Vorpommern (1.550 Euro), Brandenburg (1.670 Euro) und im Saarland (1.800 Euro) geübt.

Abbildung 4

## Umsatz je Einwohner nach Ländern

Umsätze der kommunalen Unternehmen je Einwohner im Jahr 2007 in den Flächenbundesländern<sup>1)</sup> in Euro



1) Bundesländer in Deutschland ohne Berlin, Bremen und Hamburg.

Quellen: Statistisches Bundesamt; Institut der deutschen Wirtschaft Köln

Die beiden absoluten Umsatz-Schergewichte Nordrhein-Westfalen und Baden-Württemberg ragen auch aus den anderen Flächenbundesländern heraus, wenn man Jahresergebnisse und Gewinnabführungen auf der einen Seite und Verlustübernahmen und Zuschüsse auf der anderen Seite betrachtet (Abbildung 5). Hinsichtlich der Salden haben die meisten Bundesländer von der wirtschaftlichen Tätigkeit ihrer Unternehmen profitiert. Dies gilt jedoch nicht für die ostdeutschen Bundesländer Thüringen, Sachsen-Anhalt, Brandenburg und Mecklenburg-Vorpommern. Dort überschreiten die Verlustübernahmen und gezahlten Zuschüsse die Jahresergebnisse und Gewinnabführungen der Unternehmen. Im Saarland, in Schleswig-Holstein und in Hessen ist der Saldo knapp positiv.

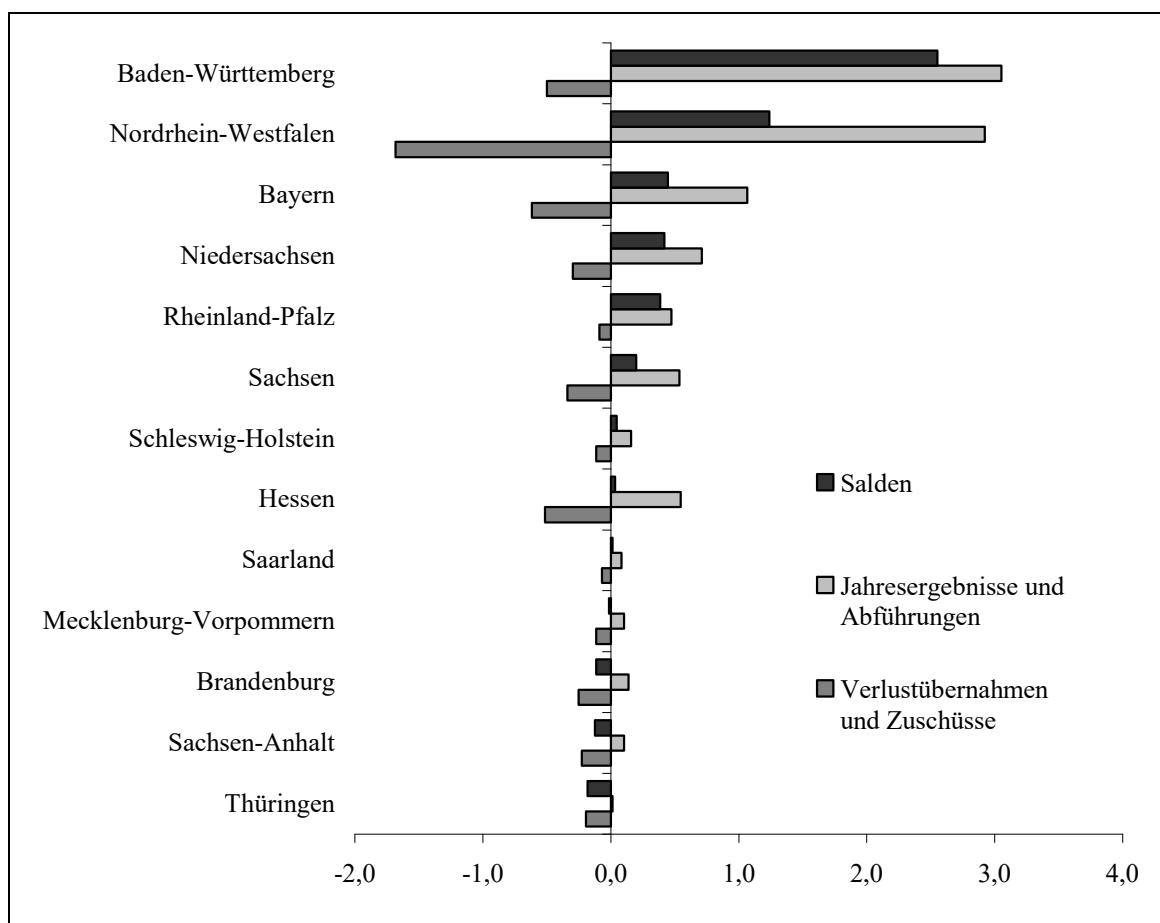
Der mit Abstand höchste Negativbeitrag kam aus Nordrhein-Westfalen. Hier mussten insgesamt fast 1,7 Milliarden Euro für Zuschüsse und Verlustübernahmen der kommunalen Unternehmen aufgebracht werden. Bayern mit gut 600 Millionen Euro, Hessen mit gut 500 Millionen Euro und Baden-Württemberg mit fast 500 Millionen Euro hatten ebenfalls

hohe Verluste auszugleichen. Diese wurden jedoch durch die Jahresergebnisse der Unternehmen und zusätzliche Gewinnabführungen mehr als kompensiert. So konnte Baden-Württemberg 3,1 Milliarden Euro verzeichnen, Nordrhein-Westfalen 2,9 Milliarden Euro und Bayern immerhin 1,1 Milliarden Euro.

Abbildung 5

## Wirtschaftlicher Erfolg nach Ländern

Jahresergebnisse und Gewinnabführungen, Verlustübernahmen und Zuschüsse sowie Salden der kommunalen Unternehmen in den Flächenbundesländern<sup>1)</sup> in Milliarden Euro



1) Bundesländer in Deutschland ohne Berlin, Bremen und Hamburg.

Quellen: Statistisches Bundesamt; Institut der deutschen Wirtschaft Köln

Im Ergebnis erweisen sich besonders die kommunalen Unternehmen in Baden-Württemberg als profitabel: Zieht man von den Jahresergebnissen und Gewinnabführungen die gezahlten Zuschüsse und die geleisteten Verlustübernahmen ab, verbleiben den Unternehmen aus Südwestdeutschland 2,6 Milliarden Euro, Nordrhein-Westfalen kommt auf 1,2 Milliarden Euro und Bayern auf fast 450 Millionen Euro. Auch wenn sich dies nicht parallel vollauf in den kommunalen Haushalten wiederfindet, zeigt sich doch ein erheblicher Vorteil, der den Kommunen durch die wirtschaftliche Betätigung ihrer Unternehmen



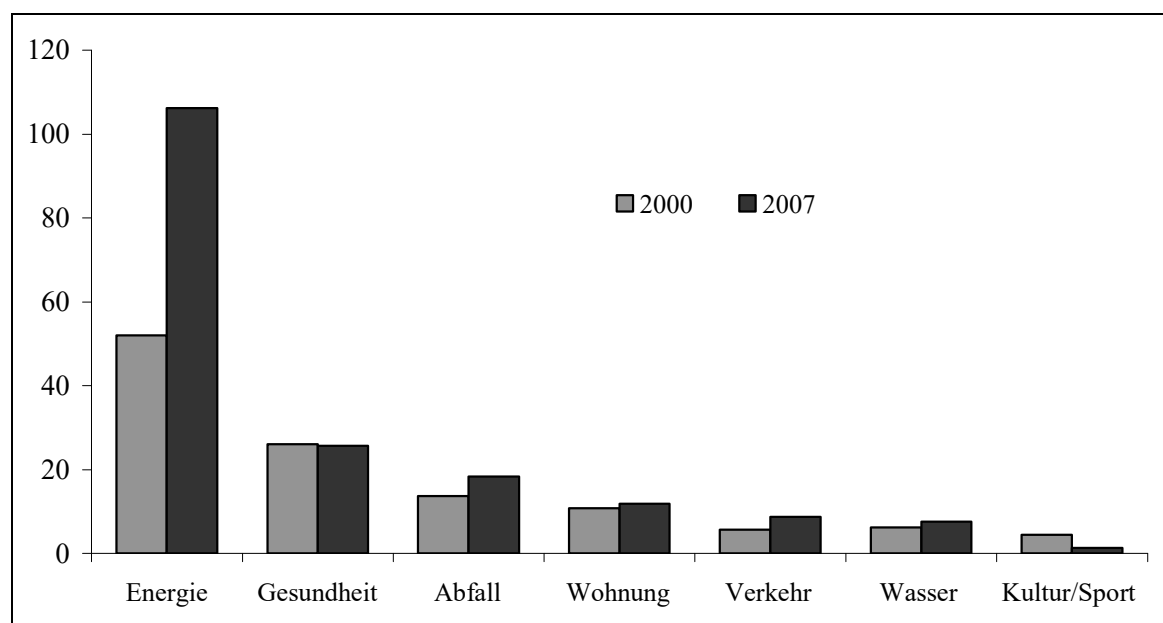
erwächst. Pro Einwohner summiert sich das Ergebnis in Baden-Württemberg auf 237 Euro, in Rheinland-Pfalz auf 96 Euro und in Nordrhein-Westfalen auf 69 Euro. Im Durchschnitt aller Flächenländer liegt der Saldo bei 64 Euro je Einwohner.

Auffallend ist zudem die Entwicklung der Zuschüsse. Insgesamt flossen im Jahr 2007 Zuschüsse in Höhe von 2,6 Milliarden Euro an die kommunalen Unternehmen. Im Jahr 2000 waren es lediglich 700 Millionen Euro, was einer Steigerung auf das Dreieinhalbfache entspricht. Besonders hoch war der Zuwachs in Nordrhein-Westfalen, wo die Zuschüsse um 808 Millionen Euro auf 841 Millionen Euro erhöht wurden. Damit lagen die kommunalen Unternehmen in Nordrhein-Westfalen an der Spitze der Zuschussempfänger, gefolgt von Bayern mit 270 Millionen Euro und Brandenburg mit 218 Millionen Euro.

Abbildung 6

## Umsatzentwicklung nach Branchen

Umsätze der kommunalen Unternehmen der Flächenbundesländer<sup>1)</sup> in den wichtigsten Branchen in Milliarden Euro



1) Bundesländer in Deutschland ohne Berlin, Bremen und Hamburg.  
Quellen: Statistisches Bundesamt; Institut der deutschen Wirtschaft Köln

 Institut der deutschen  
Wirtschaft Köln

## Branchen im Vergleich

Beleuchtet man die wirtschaftlichen Aktivitäten der kommunalen Unternehmen genauer, ist festzustellen, dass das erhebliche Wachstum der letzten Jahre von wenigen Branchen gespeist wurde. In den meisten Bereichen stieg der Umsatz im Zeitraum 2000 bis 2007 nur vergleichsweise leicht an und bewegte sich auf einem niedrigen Niveau (Abbildung 6). Im

Gesundheits- und Kulturwesen kam es sogar zu einem Umsatzrückgang. Die drei wichtigsten Branchen der Kommunen waren die Energiewirtschaft, der Gesundheitssektor und der Abfallbereich. Allein in der Abfallwirtschaft kam es zu einem Umsatzwachstum um 4,7 Milliarden Euro oder einem guten Drittel auf 18,3 Milliarden Euro. Der Hintergrund hierfür war ein Trend zur Rekommunalisierung, also die verstärkte Übernahme von Entsorgungsdienstleistungen, die bisher von privaten Unternehmen durchgeführt wurden. Noch deutlicher war die Ausweitung der Tätigkeit im Energiesektor. Hier hatte sich der Umsatz im Zeitraum 2000 bis 2007 von 51,9 Milliarden Euro auf 106,2 Milliarden Euro mehr als verdoppelt. Zwei miteinander zusammenhängende Entwicklungen sind hierfür als Erklärung heranzuziehen: Zum einen sorgten die in den letzten Jahren stark gestiegenen Energiepreise bei vergleichsweise stabilen Verbräuchen für deutliche Umsatzsteigerungen bei den kommunalen Energieversorgern. Gleichzeitig bildete die hohe Profitabilität der Unternehmen in dieser Branche einen Anreiz für die Kommunen, sich stärker im Energiesektor zu engagieren, um Gewinne für die öffentliche Hand zu erzielen.

Betrachtet man die wirtschaftlichen Erfolge der Unternehmen in den einzelnen Branchen genauer, lassen sich drei Gruppen identifizieren (Abbildung 7):

- Zu den mehr oder weniger ausgeglichenen Bereichen gehören Wasser, Gesundheit und Wohnungswesen, wobei Letzteres im Jahr 2000 noch deutlich negativ war.
- Zuschüsse und Verluste dominieren in den Bereichen Verkehr sowie Kultur und Sport. Diese sind chronisch defizitär und müssen durch Gewinne aus anderen Bereichen unterstützt werden.
- Eine Dominanz der Jahresergebnisse und Gewinnabführungen gibt es hingegen in der Abfallwirtschaft und besonders auch im Energiesektor, wo im Jahr 2007 fast 5 Milliarden Euro an Jahresergebnissen oder Gewinnabführungen angefallen sind. In diesen Branchen hat es auch deutliche Verbesserungen gegeben. So sind Jahresergebnisse und Gewinnabführungen im Energiesektor gegenüber dem Jahr 2000 um 2,1 Milliarden Euro angestiegen, in der Abfallwirtschaft um fast 550 Millionen Euro auf nahezu 680 Millionen Euro.

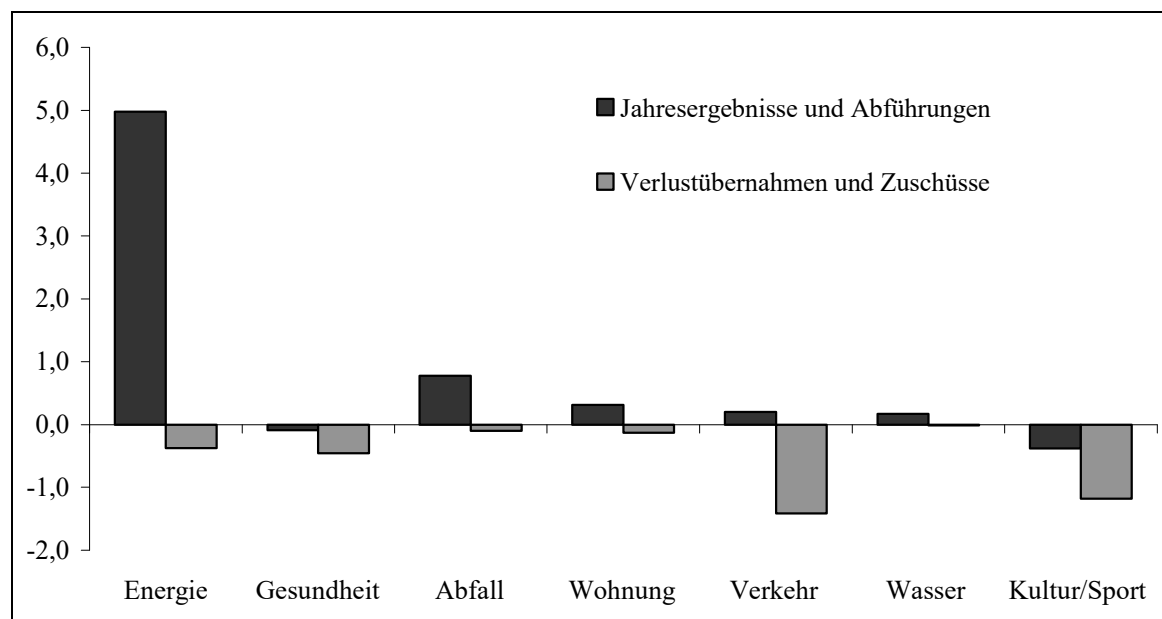
Innerhalb der kommunalen Unternehmenslandschaft ist eine Alimentierung der notleidenden Bereiche, insbesondere der Bereiche Verkehr und Kultur, durch die Gewinnbringer Abfall- und Energiewirtschaft zu beobachten. Im Abfall- und Energiebereich gab es in den letzten Jahren eine Ausweitung der Umsätze und ein hohes Niveau an Gewinnabführungen und Jahresergebnissen. Dies lässt den Schluss zu, dass der Ausweitung der kommunalen wirtschaftlichen Betätigung in den letzten Jahren vor allem eine wirtschaftliche Motivation

zugrunde lag, hinter der ordnungspolitische und auch wettbewerbspolitische Erwägungen zurückstehen mussten.

Abbildung 7

## Wirtschaftlicher Erfolg nach Branchen

Jahresergebnisse und Gewinnabführungen, Verlustübernahmen und Zuschüsse der kommunalen Unternehmen in den Flächenländern<sup>1)</sup> in den wichtigsten Branchen im Jahr 2007 in Milliarden Euro



1) Bundesländer in Deutschland ohne Berlin, Bremen und Hamburg.  
Quellen: Statistisches Bundesamt; Institut der deutschen Wirtschaft Köln

 Institut der deutschen  
Wirtschaft Köln

## Steuerliche Wettbewerbshemmnisse für die Privatwirtschaft

Die in den obigen Bereichen identifizierten, verbesserten wirtschaftlichen Erfolge der kommunalen Unternehmen resultieren zu einem nicht unerheblichen Teil daraus, dass das in Deutschland gültige Steuerrecht den Wettbewerb zwischen den öffentlichen und privaten Wirtschaftsunternehmen zulasten Letzterer massiv verzerrt. Dies resultiert primär aus der steuerlichen Privilegierung der öffentlichen Unternehmen im Bereich der Ertrags- und der Umsatzbesteuerung. Hinzu tritt noch die durch das Steuerentlastungsgesetz zumindest für Anstalten des öffentlichen Rechts gewährte Befreiung von der Grunderwerbsteuer und der im Rahmen des Jahressteuergesetzes beschlossenen Neuregelung des sogenannten kommunalen steuerlichen Querverbands. Dieser Querverbund erlaubt es, Verluste aus kommunalen beständig defizitären Einrichtungen, zum Beispiel bei Schwimmbädern und Bibliotheken, mit Gewinnen aus hochprofitablen Versorgungs- und Entsorgungsbetrieben zu verrechnen und damit einen steuerwirksamen Ausgleich von Gewinnen und Verlusten zu realisieren, der in dieser Form für private Unternehmen nicht möglich ist und einen Verstoß gegen die Wettbewerbsneutralität darstellt. Der Gesetzgeber hat sich mit dieser Neu-

regelung sogar über die Bedenken des Bundesfinanzhofs (BFH) hinweggesetzt. Dieser gelangte bereits im Jahr 2007 zu dem Urteil, dass Verluste eines kommunalen Hallenbads nicht mit den Gewinnen einer Grundstücksgesellschaft verrechnet werden dürfen (Richter/Welling, 2009).

Besonders eklatante steuerliche Wettbewerbsnachteile für gewerbliche Unternehmen in der Privatwirtschaft ergeben sich gegenüber der kommunalen Konkurrenz in den Bereichen der Ertrags- und Umsatzbesteuerung. Gegenwärtig entrichten juristische Personen des öffentlichen Rechts entsprechend §§ 1 Abs. 1, Nr. 6, 4 Abs. 5 KStG und gemäß § 2 Abs. 3 UStG weder Ertrags- noch Umsatzsteuer, wenn sie eine hoheitliche Tätigkeit ausüben (Tipke/Lang, 2010). Dies hat weitreichende Konsequenzen, denn die gegenwärtige unterschiedliche Besteuerungspraxis führt dazu, dass private Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft mit ihren Gewinnen der in der Tabelle abgedruckten Grenzsteuerbelastung unterliegen und einen im Vergleich zu den öffentlichen Unternehmen entsprechenden institutionell verankerten Wettbewerbsnachteil in Kauf nehmen müssen. Dieser Nachteil wird umso größer, je höher die Gewerbesteuerbelastung in diesem Kalkül zu Buche schlägt. Letztere korreliert – wie deutlich aus der Tabelle ersichtlich wird – mit dem Niveau der kommunalen Hebesätze. So steigt die isoliert ausgewiesene Gewerbesteuerlast des Gewinns vor Steuern bei einem unterstellten kommunalen Hebesatzspektrum von 400 bis 500 Prozent von 14 Prozent auf 17,5 Prozent, wodurch sich die gesamte tarifliche Grenzbelastung von 29,8 Prozent auf bis zu 33,3 Prozent erhöht. Umgerechnet bleiben bei einem angenommenen Höchstwert einem solchen Unternehmen von einem Euro erwirtschafteten Gewinn 66,7 Cent übrig. Allerdings wurde bezogen auf das Jahr 2009 dieser ermittelte Maximalwert noch in keiner Kommune erreicht. Gleichwohl befinden sich Großstädte in Deutschland im Vergleich mit den übrigen Kommunen auf einem hohen Hebesatzniveau. München liegt mit einem Hebesatz von 490 nur knapp unter dem hier zugrunde gelegten Maximalwert. Der durchschnittliche Gewerbesteuerhebesatz belief sich im Jahr 2009 in Deutschland in den Gemeinden mit mindestens 50.000 Einwohnern auf 432 Prozent (Beland, 2009). Zieht man diesen repräsentativen durchschnittlichen Hebesatz zur Ermittlung der Grenzsteuerbelastung einer Kapitalgesellschaft heran, ergibt sich eine Belastungsquote des Gewinns vor Steuern von 31 Prozent. Daraus lässt sich schlussfolgern, dass den aufgrund ihrer als hoheitlich eingestuften Geschäftstätigkeit und von der Ertragssteuer befreiten kommunalen Unternehmen gegenüber der privaten Konkurrenz ein steuerlicher Wettbewerbsvorteil eingeräumt wird. Den privaten Unternehmen wird dadurch der Markteintritt erschwert oder ganz verwehrt.

Tabelle

## Ertragssteuerbelastung der privaten Gewerbebetriebe

Steuerbelastung im Jahr 2010 in Prozent<sup>1)</sup>

Steuermesszahl	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5
Hebesatz	400	410	420	430	440	450	460	470	480	490	500
Gewerbe- steuer	14,00	14,35	14,70	15,05	15,40	15,75	16,10	16,45	16,80	17,15	17,50
Körperschaft- steuer <sup>2)</sup>	15,83	15,83	15,83	15,83	15,83	15,83	15,83	15,83	15,83	15,83	15,83
Grenzsteuer- belastung	29,83	30,18	30,53	30,88	31,23	31,58	31,93	32,28	32,63	32,98	33,33

1) Dies gilt nicht für die Steuermesszahl und den Hebesatz. 2) Steuersatz (15 Prozent) zuzüglich Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent).

Quellen: Statistisches Bundesamt; Institut der deutschen Wirtschaft Köln

Da der Begriff der hoheitlichen Tätigkeit nicht eindeutig im Steuerrecht von einer gewerblichen Tätigkeit im öffentlichen Unternehmensbereich abgegrenzt wird, ergibt sich häufig eine Rechtsunsicherheit für die konkurrierenden Unternehmen. Jedoch neigt die Rechtsprechung in den Bereichen Abfallentsorgung und Abwasser dazu, das staatliche Aufgabenspektrum für eine steuerbefreiende hoheitliche Tätigkeit sehr weit zu spannen und weder die tatsächliche Legitimation noch die möglichen Wettbewerbsverzerrungen im Einzelfall zu prüfen. So klassifiziert der BFH in einem Urteil nicht nur die Abfallentsorgung von Hausmüll in einem Landkreis als hoheitliche Aufgabe, sondern auch den gewinnträchtigen Verkauf von Müllsäcken und befreite diese gesamte Tätigkeit von der Körperschaftsteuer (BDI, 1999, 30).

Zusätzlich kommt es aufgrund der gegenwärtigen Rechtslage auch im Bereich der Umsatzbesteuerung zu einer Ungleichbehandlung von öffentlichen und privaten Unternehmen, die bei Letzteren einen weiteren steuerlichen Wettbewerbsnachteil schaffen. Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind von der Umsatzsteuerpflicht befreit, „soweit sie Tätigkeiten ausüben ..., die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.“ (zitiert nach BDI, 1999, 31). Analog zu dem ertragssteuerlichen Privileg führt auch die weit gespannte Berufung auf eine hoheitliche Tätigkeit dazu, dass die öffentlichen Unternehmen ein weites Dienstleistungsspektrum für ihr Steuerprivileg nutzen und besonders im Bereich der Entsorgungswirtschaft die privaten Anbieter in Bedrängnis bringen. Im Einzelnen ergeben sich aus diesem Steuerprivileg spürbare Nachteile sowohl für die privaten Unternehmen, die neu in den Markt eintreten wollen, als auch für diejenigen, die sich bereits in der Vergangenheit dort erfolgreich betätigten. So erweist sich das Umsatzsteuerprivileg der öffentlichen Unternehmen als eine hohe Markteintrittsbarriere für die privaten Konkurrenten, weil

diese im Zuge einer Ausschreibung ihre Leistungen um bis zu 19 Prozent günstiger anbieten müssen, da eine Überwälzung dieser Steuerlasten auf die Preise von vornherein ausgeschlossen ist. Das Argument, die privaten Unternehmen könnten sich durch die Erlaubnis des sogenannten Vorsteuerabzugs eine geringere effektive Zahllast bei der Umsatzsteuer verschaffen, ist prinzipiell korrekt. Es relativiert sich jedoch dann sehr stark, wenn die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten der öffentlichen Unternehmen in diesem Bereich mit in das Kalkül einbezogen werden. So können auch diese den Vorsteuerabzug geltend machen, wenn sie sich zunächst in einer privaten Rechtsform organisieren und später in eine umsatzsteuerbefreite öffentlich rechtliche Organisationsform wechseln. Das führt zu der Optimierungsstrategie, die üblicherweise in der Gründungsphase hohen Investitionskosten über die Vorsteuererstattung zu senken und die späteren Leistungen umsatzsteuerbefreit zu realisieren.

Zwar ist zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht entschieden, ob eine derartige Strategie gegen das geltende EU-Recht verstößt, jedoch führt die Nutzung dieses Steuerprivilegs in der Praxis inzwischen im Zuge des Rekommunalisierungsprozesses nicht selten zu einem Marktausschluss privater Unternehmen, weil diese die steuerliche Privilegierung ihrer öffentlichen Wettbewerber nicht kompensieren können. Sowohl im Bereich der Umsatz- wie auch der Ertragsbesteuerung ergeben sich deutliche Nachteile der Privatwirtschaft gegenüber der öffentlichen Konkurrenz, die weder unter dem steuerpolitischen Gebot der Rechtsformneutralität noch unter dem ordnungspolitischen Blickwinkel der Wettbewerbsneutralität legitimiert sind und daher revisionsbedürftig erscheinen.

### **Wirtschaftliche Betätigung umfassend messen**

Die bisherige Analyse zeigt deutlich das erhebliche Ausmaß der wirtschaftlichen Betätigung der Kommunen. Die kommunalen Unternehmen sind allerdings nur eine Organisationsform dieser Aktivitäten. Auch in den Kernhaushalten der Kommunen gibt es neben den klassischen hoheitlichen Tätigkeiten wirtschaftliche Betätigungen, die für ein umfassendes Bild mitberücksichtigt werden müssen. Es gibt keine Statistik, die einen solchen Überblick bietet. In einem Pilotvorhaben der Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft in Zusammenarbeit mit sechs Städten (Erlangen, Heilbronn, Ingolstadt, Karlsruhe, Regensburg und Ulm) entwickelte die IW Consult (2009) ein Messkonzept und konnte damit die Intensitäten der wirtschaftlichen Betätigung unabhängig von der Organisationsform bestimmen. Nach diesem Konzept ist eine Kommune wirtschaftlich tätig, wenn sie private Güter in Eigenregie erstellt und anderen gegen Entgelt überlässt. Damit ist beispielsweise die Abfallbeseitigung eine wirtschaftliche Betätigung unabhängig davon, ob die Aufgabe von einem kommunalen Unternehmen oder direkt von der Stadtverwaltung durchgeführt wird. Ein Theater ist eine

wirtschaftliche Betätigung, wenn die Stadt direkt oder indirekt eigenes Personal einsetzt. Der Zuschuss für ein privates Theater gehört hingegen nicht dazu.

Ausgangspunkt der Analyse waren 59 identifizierte Aufgaben aus nichthoheitlichen Bereichen der Pilotstädte, bei denen private Güter gegen Entgelt angeboten werden oder angeboten werden können. Dazu zählt ein weites Spektrum von der Abfallbeseitigung bis hin zum Zoo. Nicht dazu zählen die klassischen öffentlichen Güter wie Bildung, Soziales, öffentliche Sicherheit und Verwaltung. Ausgewertet wurden die kommunalen Haushaltspläne und die Beteiligungsberichte der sechs Städte.

Die Analyse erfolgte in zwei Schritten: Zunächst wurde mit den Kriterien „Einsatz von eigenem Personal und Erzielung von Umsatzerlösen“ festgestellt, ob eine wirtschaftliche Betätigung vorliegt. Danach wurde die Intensität durch Personaläquivalente gemessen. Die Personalbudgets in den betreffenden Bereichen wurden ermittelt und durch einen für alle gleichen durchschnittlichen Personalkostensatz dividiert. Diese Vorgehensweise war notwendig, weil in den Haushalten oft die Umsätze nicht trennscharf zuzuordnen sind. Der Personaleinsatz stellte den kleinsten gemeinsamen Nenner dar, um die angestrebte Gesamtbetrachtung vornehmen zu können. Zur besseren Vergleichbarkeit der Ergebnisse wurden Beschäftigungsintensitäten berechnet, das heißt, der ermittelte Personaleinsatz wurde in das Verhältnis zu den Einwohner- oder Beschäftigungszahlen der Städte gestellt. Die Analyse kam zu den folgenden Kernergebnissen:

- In den sechs Städten sind 3,9 Prozent aller Erwerbstätigen direkt oder indirekt bei der Kommune beschäftigt. Das entspricht 3,2 Beschäftigten (einschließlich Pendler) je 100 Einwohner. Das ist eher ein unterdurchschnittlicher Wert, wie eine im Rahmen der Studie durchgeführte Befragung in 31 Städten ähnlicher Größenordnung gezeigt hat. Im Durchschnitt gibt es in diesen Städten 4,4 kommunal Beschäftigte je 100 Einwohner.
- In den sechs Vergleichsstädten sind von 3,2 Beschäftigten je 100 Einwohner 2,4 wirtschaftlich tätig. Gemessen an diesem Indikator sind drei Viertel aller Beschäftigten einer Kommune wirtschaftlich tätig.
- Gut 17 Prozent der wirtschaftlich Tätigen arbeiten in der Kernverwaltung der Städte und knapp 87 Prozent bei kommunalen Unternehmen oder Einrichtungen. Dies zeigt, dass ein Blick nur auf die kommunalen Unternehmen das Ausmaß der wirtschaftlichen Betätigung deutlich unterschätzt.
- Der größte Anteil der wirtschaftlich tätigen kommunalen Beschäftigten fällt auf den Bereich Gesundheit (37 Prozent), der auch die kommunalen Krankenhäuser umfasst. Danach folgen die Bereiche Versorgung und Entsorgung (18 Prozent), Verkehr

(14 Prozent), Sport und Kultur (12 Prozent), Energieversorgung (10 Prozent), Wohnungswirtschaft (5 Prozent) und Sonstiges (4 Prozent).

Diese Ergebnisse sind nicht repräsentativ, da sie lediglich die Situation in sechs ausgewählten Städten wiedergeben. Trotz dieser Einschränkung zeigen sie aber, dass ein umfassender Blick auf die einzelnen Städte notwendig ist, um das gesamte Ausmaß der wirtschaftlichen Betätigung zu erfassen.

Noch schwieriger als diese Bestandsaufnahme ist die Beantwortung der normativen Frage nach einem sinnvollen Ausmaß der wirtschaftlichen Betätigung von Kommunen. Zunächst sind die Aufgabenbereiche zu identifizieren, wo aufgrund von Marktversagen die Kommunen die Leistungen bereitstellen müssen. Zu diesen klassischen öffentlichen Gütern zählen Bildung, öffentliche Sicherheit oder die Bereitstellung von Infrastruktur, die nur sehr eingeschränkt im Wettbewerb zwischen Unternehmen bereitgestellt werden können. Darüber hinaus übernehmen Kommunen derzeit auch Aufgaben, weil sie die Ergebnisse einer alternativen Bereitstellung über Märkte aus gesellschaftlichen, sozialen oder kulturellen Gründen nicht akzeptieren. Diese privaten Güter, zu denen weite Bereiche der Daseinsvorsorge gehören, müssen einer kritischen Einzelfallprüfung unterzogen werden. Ist es wirklich eine öffentliche Aufgabe, einen Zoo, ein Schwimmbad, eine Musikschule oder ein Kongresszentrum zu betreiben, weil sich nach Maßstäben der Stadt keine geeigneten privaten Anbieter finden oder das vorhandene Angebot gemessen an Qualität, Quantität oder Preis nicht ausreicht? Als Leitlinie einer Prüfung dient an dieser Stelle, dass Kommunen in diesen Bereichen nur dann tätig werden, wenn sie besser und wirtschaftlicher als private Unternehmen sind. Eine Kommune sollte auf wirtschaftliche Tätigkeit völlig verzichten, wenn die Absicht einer Gewinnerzielung im Vordergrund steht.

In einem abschließenden Prüfschritt sollte geklärt werden, wie die Aufgabe der Bereitstellung privater Güter durch die Kommune organisiert werden kann. Die Alternativen bestehen in der Beauftragung oder Bezuschussung privater Unternehmen oder in der Bereitstellung der Leistung durch die Kommune in Eigenregie. Nur im letzten Fall wird sie selbst wirtschaftlich tätig. Das Ausmaß der wirtschaftlichen Tätigkeit sollte eine Kommune ständig überprüfen. Dazu ist es hilfreich, die Tätigkeiten in drei Gruppen zu klassifizieren:

- Unmittelbar privatisierungsfähige Aufgaben, bei denen keine Gründe gegen eine Privatisierung vorliegen (z. B. Kongresszentren). Diesem Bereich können in den sechs Vergleichsstädten 46 Prozent der wirtschaftlich tätigen kommunalen Beschäftigten zugerechnet werden.



- Unterstützungsbedürftige Aufgaben vor allem in den Bereichen Sport, Kultur, Wohnungswirtschaft und Soziales, die nur dann privatisiert werden können, wenn die Kommune die Aufgaben durch Auftragsvergaben oder Zuschüsse unterstützt, weil der Markt nicht die gewünschten Ergebnisse liefert. Diesem Bereich sind 27 Prozent der wirtschaftlich tätigen kommunalen Beschäftigten zugerechnet.
- Regulierungsbedürftige Aufgaben, bei denen eine funktionierende Regulierung zum Ausgleich von Marktversagen die Voraussetzung für Privatisierungen bildet. Diesen Aufgaben (z. B. Verkehr) können ebenfalls 27 Prozent der Beschäftigten mit wirtschaftlicher Tätigkeit zugeordnet werden.

Diese Klassifizierung zeigt, dass es Privatisierungspotenziale gibt und das Ausmaß der wirtschaftlichen Tätigkeit deutlich reduziert werden könnte. Der Trend geht jedoch in die andere Richtung. Die fortschreitende Rekommunalisierung darf durch gesetzgeberische Maßnahmen wie die anstehenden Neuregelungen der Abfallentsorgung nicht noch weiter verstärkt werden. Zudem ist eine steuerliche Gleichbehandlung privater und kommunaler Unternehmen dringend erforderlich, um nicht zu rechtfertigende Wettbewerbsvorteile kommunaler Unternehmen abzubauen.

---

## Literatur

Bardt, Hubertus / Fuest, Winfried, 2007, Die wirtschaftliche Betätigung der Kommunen, in: IW-Trends, 34. Jg., Heft 3, S. 19–26

BDI – Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (Hrsg.), 1999, Konkurrent Staat – Privatwirtschaft in Bedrängnis, Köln

Beland, Ulrike, 2009, Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2009 gegenüber 2008, in: Institut „Finanzen und Steuern e. V.“ IFSt-Schrift, Nr. 458, Bonn

IW Consult, 2009, Transparenz, Effizienz und Nachhaltigkeit – Vergleich ausgewählter Städte, Köln

Richter, Andreas / Welling, Bernd, 2009, Besteuerung der öffentlichen Hand, Tagungsbericht anlässlich des 30. Berliner Steuergesprächs, Berlin

Statistisches Bundesamt, Jahresabschlüsse öffentlicher Fonds, Einrichtungen und Unternehmen nach Wirtschaftszweigen, verschiedene Jahrgänge

Tipke, Klaus / Lang, Joachim, 2010, Steuerrecht, Köln

## Municipal Enterprises on the Rise

Since market economies are based on private property and entrepreneurship, state-owned companies need a special justification and should be narrowly limited in number and scope. For this reason the federal government has privatized most of its companies during the last thirty years. Recently, municipalities have, however, expanded their market involvement. Meanwhile they have not only discovered energy supply as a profitable source of revenue but also compete with private firms in other industries by exploiting competitive advantages in the tax system. A survey by IW Consult provides alternatives to cut back municipal activities in the private market.